



ДРЖАВНА  
РЕВИЗОРСКА  
ИНСТИТУЦИЈА

**ИЗВЕШТАЈ**  
**О РЕВИЗИЈИ СВРСИСХОДНОСТИ ПОСЛОВАЊА**  
*Ефикасност успостављања*  
*интерне финансијске контроле у*  
*министарствима*

Број: 400-736/2020-03/23  
Београд, 30. децембар 2020. године



*Иако су министарства предузимала активности на успостављању система интерне финансијске контроле у претходном периоду, потребно је да интензивирају активности на даљем развоју и унапређењу система ФУК и функције ИР, како би се обезбедила већа подршка руководству у остваривању циљева пословања*

Обавеза успостављања финансијског управљања и контроле и интерне ревизије за кориснике јавних средстава прописана је Законом о буџетском систему из 2009. године, као и обавеза Министарства финансија - Централне јединице за хармонизацију да обавља послове хармонизације и координације истог. Добро успостављен систем интерних финансијских контрола могао би да спречи евентуалне грешке, преваре и злоупотребе у пословању и обезбеди трошење средстава пореских обвезника на законит, економичан, ефикасан и ефективан начин.

И поред тога што су министарства поступак успостављања система интерних контрола започела на начин који је прописан, у ревизијама финансијских извештаја и правилности пословања које је Државна ревизорска институција спровела у периоду 2016-2018. године, утврђени су проблеми и недостаци у успостављању система интерне финансијске контроле у одређеном броју министарстава.

Интерна ревизија оцењује функционисање система у организацији и даје препоруке за унапређење



ФУК је систем политика, процедура и активности, који омогућава остваривање циљева организације на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин

Иако је обавеза успостављања система финансијског управљања и контроле прописана 2009. године, једно од три посматрана министарства није предузимало довољно активности на успостављању појединих елемената „COSO“ оквира, све до 2020. године, због како наводе, недовољног кадровског капацитета у односу на сложеност послова које има у својој надлежности. Остала два министарства су у претходном периоду остварила активности на успостављању овог система у складу са стандардима, односно „COSO“ оквиром, али исти нису редовно ажурирали, чиме је створен ризик неблагоприятног предузимања мера за унапређење истог.

Такође, једно министарство још увек није успоставило јединицу за интерну ревизију, док остала два немају потпуну кадровску попуњеност јединице, између осталог, због ограничења у запошљавању у јавном сектору и недовољног броја високообразованог кадра у области интерне ревизије. Такође, утврдили смо да једно министарство није ускладило годишње планове интерне ревизије са Стратешким планом, нити је спровело све планиране ревизије. Интерни ревизори министарстава не врше оцену спроведених препорука руководства, осим што повремено кроз накнадне ревизије сагледавају степен извршења препорука. Све наведено ствара ризик да послови интерне ревизије у довољној мери не доприносе унапређењу пословања и остваривању циљева министарстава.

У претходном периоду, Министарство финансија - Централна јединица за хармонизацију је пружила стручну помоћ министарствима у успостављању система финансијског управљања и контроле и функције интерне ревизије, кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке. Међутим, са сагледавањем квалитета успостављеног система финансијског управљања и контроле отпочела је тек 2019. године, док је сагледавање квалитета рада интерне ревизије вршила без донетог програма оцењивања и утврђене методологије рада.

### Препоруке

У циљу унапређења пословања министарстава, Државна ревизорска институција је, између осталог, дала и следеће препоруке:

**Министарству просвете, науке и технолошког развоја да:**

- настави са успостављањем система финансијског управљања и контроле,

**Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре да:**

- предузима активности у вези са попуњавањем упражњених радних места на пословима интерне ревизије,

**Министарству омладине и спорта да:**

- настави предузимање активности на успостављању јединице за интерну ревизију,

**Министарству финансија - Централној јединици за хармонизацију да:**

- у циљу ефикаснијег сагледавања квалитета рада интерне ревизије код корисника јавних средстава донесе програм оцењивања и утврди методологију рада сагледавања квалитета рада интерне ревизије.



## Садржај

<b>Скраћенице и термини</b>	<b>4</b>
<b>Резиме и препоруке</b>	<b>5</b>
<b>II Увод</b>	<b>12</b>
1. Проблем	12
2. Циљ ревизије	13
3. Ревизорска питања	13
4. Обим и ограничења ревизије	14
5. Методологија у поступку рада	15
<b>III Опис предмета ревизије</b>	<b>17</b>
1. Законодавни и институционални оквир	17
2. Опште информације о ИФКЈ у Републици Србији	22
<b>IV Закључци</b>	<b>30</b>
ЗАКЉУЧАК 1: Иако је обавеза успостављања система ФУК прописана 2009. године, МПНТР је тек 2020. године предузело одређене кораке на успостављању и развоју појединих елемената „COSO“ оквира, док МГСИ и МОС успостављени систем нису редовно ажурирали	31
Налаз 1.1: Иако је МПНТР у претходном периоду имало именованог руководиоца задуженог за успостављање система ФУК, тек крајем 2019. године ово министарство је формирало радну групу са дефинисаним задацима за организационо успостављање овог система	32
Налаз 1.2: МГСИ и МОС су у значајној мери остварила активности које се односе на поједине елементе „COSO“ оквира, док је МПНТР значајније кораке на развоју ових елемената предузело у 2020. години	36
Налаз 1.3: Успостављен систем ФУК у МГСИ и МОС у претходном периоду није редовно ажуриран	46
ЗАКЉУЧАК 2: Неформирање јединице за ИР у МОС и делимична попуњеност јединице за интерну ревизију у МГСИ и МПНТР, отежава остваривање функције интерне ревизије која има за циљ унапређење укупног процеса пословања	48
Налаз 2.1: МОС још увек није успоставило јединицу за ИР, док МГСИ и МПНТР немају потпуну кадровску попуњеност јединице	49
Налаз 2.2: МПНТР није ускладило годишње планове интерне ревизије са Стратешким планом, нити је спровело све планиране ревизије	53
Налаз 2.3: Интерни ревизори сагледавају степен извршења препорука кроз накнадне ревизије, али не и допринос интерне ревизије унапређењу пословања министарства	59
ЗАКЉУЧАК 3: Поред пружања стручне подршке министарствима у успостављању система ФУК и ИР кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке, на већу ефикасност успостављања овог система могло би да утиче увођење обавезе извештавања о датим препорукама ЦЈХ у отклањању уочених слабости у интерним контролама	62
Налаз 3.1: ЦЈХ је у претходном периоду пружила стручну помоћ министарствима у успостављању система ФУК кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке, док је праћење успостављеног система ФУК у министарствима вршила кроз КГИ у којима је предлагала препоруке за даљи развој и унапређење овог система	65
Налаз 3.2: ЦЈХ је у претходном периоду пружила стручну помоћ министарствима у успостављању функције ИР кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке, док је сагледавање квалитета рада интерне ревизије вршила без формално донетог програма оцењивања и утврђене методологије рада	73
<b>V Мере предузете у току ревизије</b>	<b>83</b>
<b>VI Захтев за достављање одазивног извештаја</b>	<b>84</b>
1. Прилог 1 – Методологија у поступку рада	86
2. Прилог 2 – Преглед интерних аката, политика, процедура, упутстава и правила која министарства примењују у свом раду	93
3. Прилог 3 - Неусаглашеност Годишњих планова са Стратешким планом и одступања у спроведеним ревизијама МПНТР	95
4. Прилог 4 - Преглед објављених смерница/акта ЦЈХ	97



## Скраћенице и термини

У прегледу су дате скраћенице и термини који су коришћени у извештају:

Пун назив	Скраћеница
Интерна финансијска контрола у јавном сектору	ИФКЈ
Финансијско управљање и контрола	ФУК
Интерна ревизија	ИР
Министарство финансија	МФ
Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре	МГСИ
Министарство просвете, науке и технолошког развоја	МПНТР
Министарство омладине и спорта	МОС
Министарство финансија – Сектор Централна јединица за хармонизацију (раније Сектор за интерну контролу и интерну ревизију)	ЦЈХ
Државна ревизорска институција	ДРИ
Корисници јавних средстава	КЈС
Европска унија	ЕУ
Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору	Правилник о ФУК
Правилник о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору	Правилник о ИР
Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године	Стратегија развоја ИФКЈ
Консолидовани годишњи извештај о стању интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији	КГИ

Термин	Опис
„COSO“ оквир	представља скуп принципа организованих у пет међусобно повезаних елемената који обухватају контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, комуникацију и информације, праћење и процену (надзор)
Интерна контрола	финансијско управљање и контрола и интерна ревизија у контексту модела ИФКЈ представљају систем интерне контроле
Добро финансијско управљање	односи се на захтев да се јавна средства троше и њима управља у складу са принципима економичности, ефективности и ефикасности



## Резиме и препоруке

Државна ревизорска институција спровела је ревизију сврсисходности пословања „Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у министарствима”.

На основу анализе достављених података о успостављеном систему ФУК у 2018. години, добијених од ЦЈХ, утврдили смо да је осам министарстава (44%) успоставило систем ФУК на начин који је прописан, док је преосталих десет (56%) имало одређене слабости у успостављању истог.<sup>1</sup> Најчешће слабости су се односиле на то да поједина министарства нису донела стратегију управљања ризицима/регистар ризика (шест министарстава), нису донела акциони план за успостављање система ФУК (осам министарстава), нису утврдила задатке и рокове за извршење лицима задуженим за ФУК и радним групама (пет министарстава) и да нису сачинила мапе пословних процеса (четири министарства).

Што се тиче успостављања функције интерне ревизије, према подацима достављеним од ЦЈХ, 17 од 18 министарстава је у 2018. години нормативно успоставило јединицу интерне ревизије. Међутим, министарства нису у потпуности кадровски попунила јединицу за интерну ревизију. Тако три министарства нису имала ниједног запосленог интерног ревизора, док је осам министарстава делимично попунило ову јединицу са једним или два интерна ревизора. Само седам министарстава (39%) је у 2018. години на прописан начин успоставило интерну ревизију и запослило три или више интерних ревизора.<sup>2</sup>

Након спроведене ревизије сврсисходности пословања утврдили смо да:

*Иако су министарства предузимала активности на успостављању система интерне финансијске контроле у претходном периоду, потребно је да интензивирају активности на даљем развоју и унапређењу система ФУК и функције ИР, како би се обезбедила већа подршка руководству у остваривању циљева пословања.*

Наведено заснивамо на налазима и закључцима који су изложени у наставку текста.

**ЗАКЉУЧАК 1:** Иако је обавеза успостављања система ФУК прописана 2009. године, МПНТР је тек 2020. године предузело одређене кораке на успостављању и развоју појединих елемената „COSO“ оквира, док МГСИ и МОС успостављени систем нису редовно ажурирали.

- Обавеза успостављања система ФУК прописана је Законом о буџетском систему 2009. године. МПНТР је од 2013. године имало именованог руководиоца задуженог за успостављање система ФУК, али је тек крајем 2019. године формирало радну групу са задацима да организационо успоставе систем ФУК, изврше попис и опис пословних процеса и израде мапу истих, процене ризике и одреде начин управљања ризицима, као и да успоставе контролне активности, систем информисања, комуникације и извештавања и утврде начин праћења и процене адекватности успостављеног система ФУК и сачине предлог Стратегије управљања ризицима. У међувремену, ово министарство је крајем 2018. године усвојило одређене процедуре у складу са Системом менаџмента квалитета у којима је дефинисало контролне активности за поједине пословне процесе. МПНТР је 2020. године, у поступку спровођења ове ревизије, предузело одређене кораке на успостављању и развоју појединих елемената „COSO“ оквира, доношењем Плана активности за имплементацију ФУК за 2020/2021. годину и Стратегије управљања ризицима. Овакво стање, упућује на то да пре 2020. године ово

<sup>1</sup> Преглед министарстава по броју негативних одговора у вези са успостављањем система ФУК приказан је Прилогу 1, у оквиру критеријума 2, табели број 19.

<sup>2</sup> Кадровска попуњеност јединице за интерну ревизију по министарствима дата је у Прилогу 1, у оквиру критеријума 3, табела 21.



министарство није предузимало довољно активности на успостављању појединих елемента „COSO” оквира због, како наводе, недовољног кадровског капацитета у односу на сложеност послова које ово министарство има у својој надлежности и флукуације запослених. На овај начин створен је ризик да сви аспекти организације нису били обухваћени системом ФУК (запослени, активности, процеси, пројекти, програми), као и да није постојало ефективно управљање ризицима, на начин који захтева „COSO“ модел, што је могло утицати на ефикасније остваривање циљева пословања. (Приоритет 3)

- Успостављени систем ФУК треба одржавати и ажурирати у циљу његовог сталног унапређења. Поред одговорности за успостављање система ФУК, министар је одговоран и за одржавање и редовно ажурирање овог система. Прописима је дефинисано да се Стратегија управљања ризицима ажурира на три године, као и у случају кад се контролно окружење значајно промени, док се контроле које служе за свођење ризика на прихватљив ниво анализирају и ажурирају најмање једном годишње. Иако је МГСИ у претходном периоду радило ажурирање листа и мапа пословних процеса и интерних процедура, није ажурирало стратегију управљања ризицима која је донета 2016. године и регистре ризика донетих 2017. године, из разлога што су сматрали да није било потребе за тим, да се процедуре поштују и да су ризици сведени на најмању могућу меру. Међутим, МГСИ је планом активности предвидело ажурирање наведених аката за крај 2020. године, што је у поступку ревизије и учинило. МОС је у претходном периоду ажурирало интерне процедуре, док листе и мапе пословних процеса нису ажуриране у периоду 2014-2019. године, из разлога недовољних кадровских капацитета. Регистри ризика нису ажурирани у периоду 2016-2019. године, а Стратегија управљања ризицима није била донета до 2020. године. МОС је последње ажурирање наведених аката извршило почетком 2020. године, након препоруке ДРИ. Нередовно ажурирање успостављеног система ФУК може довести до ризика да контролне активности неће адекватно одговорити на утврђене ризике. (Приоритет 3)

**ЗАКЉУЧАК 2:** Неформирање јединице за ИР у МОС и делимична попуњеност јединице за интерну ревизију у МГСИ и МПНТР, отежава остваривање функције интерне ревизије која има за циљ унапређење укупног процеса пословања.

- Прописима је утврђено да министарства образују јединицу за ИР са најмање три интерна ревизора. МГСИ и МПНТР су нормативно успоставила јединицу за интерну ревизију, док МОС то није учинило, већ је систематизовало само једно радно место интерног ревизора, из разлога недовољног броја запослених у овом министарству. Међутим, ни то радно место у МОС није било попуњено јер пријављени кандидати на конкурсима нису испуњавали тражене услове за обављање послова овог радног места. У посматраном периоду МОС је ангажовањем лица по основу уговора, обављало послове интерне ревизије. Наведено је створило ризик да послови интерне ревизије нису у довољној мери допринели унапређењу пословања и остваривању циљева овог министарства. С друге стране, МГСИ и МПНТР нису имала потпуну кадровску попуњеност јединице за интерну ревизију. У МГСИ нису били створени услови за планирану кадровску реорганизацију, док је у МПНТР проблем био у ограничењу запошљавања у јавном сектору. Наведено може имати за последицу да интерна ревизија није у довољној мери ефикасно обављала своје послове у складу са стандардима интерне ревизије. (Приоритет 3)
- Прописима је утврђено да је за одређивање броја потребних интерних ревизора, неопходно урадити анализу пословања министарства, у смислу процене ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располаже то министарство и



броја запослених. МПНТР је систематизовало четири радна места за интерног ревизора, без извршене анализе, иако у својој надлежности има 1.982 индиректна корисника код којих обавља интерну ревизију, док су планирани расходи и издаци овог министарства за 2019. годину износили 209 милијарди динара. Наведено може створити ризик да број систематизованих интерних ревизора није у складу са обимом и сложености пословних процеса у министарству, чиме се доводи у питање већи допринос интерне ревизије у постизању циљева и унапређењу пословања министарства. (Приоритет 3)

- Рад интерне ревизије заснива се на донетом стратешком и годишњем плану интерне ревизије којима се утврђују њени задаци и циљеви. Годишњи план интерне ревизије доноси се на основу Стратешког плана. МПНТР је донело Стратешки план за период 2017-2019. године. Годишњи планови интерне ревизије за 2018/2019 годину у МПНТР нису били усклађени са наведеним стратешким планом, због пропуста у ажурирању истог. Такође, у посматраном периоду у овом министарству нису спроведене све ревизије планиране годишњим планом, због обављања ванредних ревизија по захтеву министра. Наведено упућује на ризик да интерна ревизија неће остварити у потпуности планиране циљеве и дати благовремени допринос унапређењу оних пословних процеса за које је претходно проценила да су ризични. (Приоритет 2)

**ЗАКЉУЧАК 3:** Поред пружања стручне подршке министарствима у успостављању система ФУК и ИР кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке, на већу ефикасност успостављања овог система могло би да утиче увођење обавезе извештавања о датим препорукама ЦЈХ у отклањању уочених слабости у интерним контролама.

- Прописима је утврђено да ЦЈХ обавља послове стручног усавршавања руководиоца и запослених из области ФУК у складу са међународно прихваћеним стандардима, као и послове стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора. Такође, прописима је утврђен програм обуке и полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору који спроводи ЦЈХ, а који обухвата: основну обуку за ФУК, основну обуку за ИР и обуку за практични рад на интерној ревизији (менторисање). У 2018/2019 години ЦЈХ је одржала седам циклуса основних обука за запослене из јавног сектора из области ФУК на којима нису учествовали представници министарстава, јер су исте похађали у претходном периоду. Према подацима ЦЈХ, ову обуку је у 2018. години похађало 208 запослених лица (три циклуса обука), а 2019. године 388 лица (четири циклуса обука). ЦЈХ се изјаснила да је расположивост просторног капацитета уједно и највећа препрека за чешће одржавање обука, с обзиром да ЦЈХ не располаже сопственим просторијама за извођење обука. На одржавање обука утиче и ограничени кадровски капацитет запослених у ЦЈХ, имајући у виду да ове обуке спроводи пет запослених у ЦЈХ. Такође, у 2018/2019. години ЦЈХ је кроз редовне обуке за интерне ревизоре обучила 51 запосленог из јавног сектора у 2018. години и 95 запослених у 2019. години, док је на менторској/практичној обуци за интерну ревизију у овом периоду било 32 кандидата (односно 22% полазника који су завршили основну обуку за интерну ревизију у овом периоду). У овом периоду обуке за интерну ревизију похађала су два запослена из категорије министарстава. Сертификациона шема за овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору подразумева менторисање у раду интерних ревизора у обављању две ревизије код КЈС од стране запослених из ЦЈХ. Послове менторисања тренутно обавља само четворо запослених из ЦЈХ. У поступку ревизије утврдили смо да интерни ревизори у јединицама за ИР у посматраним министарствима (субјекти ревизије) имају сертификате о стеченом звању овлашћени интерни ревизор у јавном сектору и то два запослена у МГСИ и два запослена у МПНТР, док ангажован интерни ревизор у МОС не поседује овај



сертификат. Иако су запослени у категорији министарства у претходном периоду похађали обуке из области ФУК и ИР, успостављање система ФУК и функције ИР обавеза је свих КЈС, па су потребе за обукама у овом делу неопходне и за остале запослене у јавном сектору. Наведено може имати за последицу да тренутни обим обука из области ФУК и ИР које спроводи ЦЈХ неће у довољној мери допринети бржем успостављању интерних финансијских контрола у јавном сектору. (Приоритет 3)

- ЦЈХ има прописану обавезу сачињавања обједињеног годишњег извештаја о стању ФУК и ИР који доставља Влади. Сврха овог извештаја је објављивање прикупљених информација и информисање заинтересованих страна о напретку, оствареним резултатима КЈС у процесу увођења, развоја и јачања система ФУК и функције ИР, а циљ извештаја је да укаже како на добре стране, тако и на недостатке система, уз предлагање препорука за његов даљи развој и унапређење. ЦЈХ је у посматраном периоду сачинила Консолидовани годишњи извештај за 2018. годину о стању ИФКЈ у Републици Србији који је Влада усвојила и исти ради реализације доставила свим министарствима, Високом савету судства и Државном већу тужилаца. У извештају су приказани консолидовани подаци о стању успостављеног система ФУК и функције ИР за посматрану годину, кључни закључци и дате препоруке ради отклањања уочених слабости у интерним контролама. Код посматраних министарстава утврдили смо да дате препоруке ЦЈХ нису спроведене. Тако на пример, МОС није формирало јединицу за ИР, док МПНТР и МГСИ нису попунила сва радна места за интерне ревизоре, иако је за наведено постојала препорука ЦЈХ. Такође, МПНТР није испоштовало дату препоруку ЦЈХ која се односи на успостављање система ФУК по „COSO“ оквиру. Непостојање изричите обавезе поступања по датим препорукама ЦЈХ има за последицу да се поједине препоруке ЦЈХ редефинишу и понављају из године у годину, како се наводи у КГИ за 2018. годину. Поступање по датим препорукама ЦЈХ могло би бити ефикасније уколико би постојала обавеза извештавања министра финансија о спроведеним препорукама кроз годишње извештаје о функционисању система ФУК и ИР, што би утицало на даљи развој и унапређење система. (Приоритет 3)
- Правилником о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору који је донет 2019. године, прописују се подручја и облици стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и критеријуми за признавање стручног усавршавања. Поред ЦЈХ, организовано стручно усавршавање интерних ревизора у јавном сектору могу пружати релевантне националне и међународне институције и струковна удружења. ЦЈХ је у 2019. години у сврху континуираног стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, имајући у виду ограниченост просторног и кадровског капацитета, организовала две једнодневне обуке, иако је поменути Правилником прописано да она може организовати и већи број обука. На тај начин, без плаћања котизација за учешће на обукама, она је пружила овлашћеним интерним ревизорима организовано стручно усавршавање и могућност стицања одређеног броја бодова. С друге стране, поједина струковна удружења су у истој години одржала три и више семинара стручног усавршавања интерних ревизора, а за које је било потребно платити котизацију. Представници ЦЈХ учествовали су као предавачи на појединим семинарима ових удружења у склопу стратешке активности 4.1.3 – Координација континуираног професионалног развоја Стратегије развоја ИФКЈ за период 2017-2020. година. Такође, ова удружења одржала су три и више семинара стручног усавршавања и у 2018. години. Иако семинаре у организацији струковних удружења интерних ревизора нису похађали интерни ревизори из посматраних министарстава, чињеница да се у току године у већем броју организују семинари путем струковних удружења интерних ревизора, у односу на обуке које организује ЦЈХ, ствара ризик





додатног издвајања буџетских средстава КЈС за плаћање котизације у вези са стручним усавршавањем овлашћених интерних ревизора у јавном сектору. (Приоритет 3)

- Законом о буџетском систему утврђено је да ЦЈХ обавља послове сагледавања квалитета рада ИР у јавном сектору. У том смислу, Правилником о ИР прописано је да она врши екстерно оцењивање квалитета рада јединице за ИР код КЈС, једном у пет година. Оцењивање се спроводи анализом достављених годишњих извештаја о раду ИР корисника јавних средстава и периодичним прегледом, према утврђеном програму оцењивања. Иако није формално утврдила методологију рада за сагледавање квалитета ИР, из разлога што овај посао обавља четворо запослених, ЦЈХ је 2016. и 2017. године сагледала квалитет рада ИР у министарствима, у складу са захтевима програма „Секторска буџетска подршка реформи јавне управе“. О томе је сачинила појединачне извештаје, у којима је давала сугестије за унапређење статуса и рада ИР, а не конкретне препоруке за превазилажење утврђених слабости, сматрајући да је то довољно за унапређење статуса и рада интерне ревизије. На основу ових извештаја, ЦЈХ сачинила је збирне извештаје за 2016. и 2017. годину, који представљају основ за давање општих препорука за унапређење функционисања ИР у консолидованом годишњем извештају који се доставља Влади. Праћење напретка рада у јединици за интерну ревизију након сагледавања квалитета рада ИР, ЦЈХ врши посредно, кроз достављене годишње извештаје о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије. Сагледавање квалитета рада јединице за интерну ревизију без формално донетог програма оцењивања, методологије рада и давања препорука за отклањање уочених слабости у појединачним извештајима, може створити ризик потпунијег сагледавања квалитета рада јединице за интерну ревизију и њеног благовременог унапређења. (Приоритет 3)

У циљу ефикаснијег успостављања интерне финансијске контроле у министарствима, Државна ревизорска институција даје следеће препоруке:

***Министарству грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре да:***

1. предузима активности у вези са попуњавањем упражњених радних места на пословима интерне ревизије, како би обезбедило већу ефикасност рада јединице интерне ревизије и повећало њен допринос унапређењу пословања министарства (Налаз 2.1) - Приоритет 3<sup>3</sup>.

***Министарству просвете, науке и технолошког развоја да:***

1. настави са успостављањем система финансијског управљања и контроле, на начин како су предвидели Планом активности за имплементацију финансијског управљања и контроле, у циљу обезбеђивања ефективног управљања ризицима и доброг финансијског управљања (Налаз 1.1 и 1.2) - Приоритет 3,

2. предузима активности у вези са попуњавањем упражњених радних места на пословима интерне ревизије, како би обезбедило већу ефикасност рада јединице интерне ревизије и повећало њен допринос унапређењу пословања министарства (Налаз 2.1) - Приоритет 3,

3. приликом одређивања броја потребних интерних ревизора, изврши процену ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располаже и броја запослених, како би систематизовало адекватан број интерних ревизора у својој организацији и обезбедило већу корист интерне ревизије у унапређењу пословања министарства (Налаз 2.1) - Приоритет 3,

<sup>3</sup> ПРИОРИТЕТ 3 – Несврхисходности које је могуће отклонити у року од једне до три године



4. јединица за интерну ревизију редовно ажурира стратешки план и усклађује годишњи план интерне ревизије са стратешким планом, као и да спроводи планиране ревизије, у циљу унапређења рада интерне ревизије (Налаз 2.2) - Приоритет 2<sup>4</sup>,

5. јединица за интерну ревизију ванредне ревизије спроводи на основу писаног захтева, у циљу унапређења рада интерне ревизије (Налаз 2.2) - Приоритет 2.

***Министарству омладине и спорта да:***

1. настави редовно ажурирање и унапређење успостављеног система финансијског управљања и контроле, у циљу његовог даљег развоја (Налаз 1.3) - Приоритет 3,

2. настави предузимање активности на успостављању јединице за интерну ревизију са најмање три ревизора, а у циљу даљег унапређења пословања министарства (Налаз 2.1) - Приоритет 3.

***Министарству финансија – Сектору Централна јединица за хармонизацију да:***

1. унапреди сарадњу са Националном академијом за јавну управу, која према закону представља централну институцију система стручног усавршавања запослених у јавној управи, како би ову институцију укључила у одржавање обука из области ФУК и ИР, а све у циљу ефикаснијег и бржег успостављања система интерних финансијских контрола у јавном сектору (Налаз 3.1) - Приоритет 3,

2. услуге менторисања интерних ревизора организује на начин који би омогућио превазилажење проблема ограниченог кадровског капацитета ЦЈХ и убрзао процес сертификације интерних ревизора у јавном сектору (Налаз 3.1) – Приоритет 3,

3. предложи Влади Републике Србије, да приликом усвајања консолидованог годишњег извештаја, у наредном периоду обавезе кориснике јавних средстава да спроведу препоруке Министарства финансија, дате ради превазилажења уочених слабости у систему финансијског управљања и контроле и интерне ревизије (Налаз 3.1) – Приоритет 3,

4. уреди начин праћења препорука датих ради отклањања уочених слабости у интерним контролама, у циљу унапређења система интерних контрола у јавном сектору (Налаз 3.1) - Приоритет 3,

5. на годишњем нивоу организује/суорганизује већи број обука организованог стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, сходно Правилнику о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, како би пружила веће могућности интерним ревизорима у усавршавању стечених знања и вештина и стицању потребног броја бодова из области које су њеној надлежности (Налаз 3.2) - Приоритет 3,

6. утврди програм оцењивања, према којем ће вршити екстерно оцењивање квалитета рада интерне ревизије код корисника јавних средстава, како би се унапредио овај процес (Налаз 3.2) - Приоритет 3,

<sup>4</sup> ПРИОРИТЕТ 2 – Несврхисходности које је могуће отклонити у року до годину дана



7. утврди методологију рада за сагледавања квалитета рада интерне ревизије код корисника јавних средстава, како би се унапредио овај процес (Налаз 3.2) - Приоритет 3,

8. у појединачним извештајима о сагледавању квалитета рада интерне ревизије, даје препоруке за превазилажење уочених слабости, ради благовременог унапређења рада интерне ревизије код корисника јавних средстава/министарстава (Налаз 3.2) - Приоритет 3.

**Генерални државни ревизор**

---

**Др Душко Пејовић**  
**Државна ревизорска институција**  
**Макензијева 41**  
**11000 Београд, Србија**  
**30. децембар 2020. године**



## II Увод

Државна ревизорска институција спровела је ревизију сврсисходности пословања „Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у министарствима” у периоду од јуна до октобра 2020. године.<sup>5</sup> Ревизија сврсисходности пословања је спроведена у складу са Законом о Државној ревизорској институцији,<sup>6</sup> Пословником Државне ревизорске институције<sup>7</sup> и Програмом ревизије Државне ревизорске институције за 2020. годину<sup>8</sup>.

Ревизија је обављена на начин и према поступцима утврђеним оквиром ревизорских стандарда Међународне организације врховних ревизорских институција (INTOSAI), Кодексом професионалне етике државних ревизора и принципима Међународних стандарда врховних ревизорских институција (ISSAI).

### 1. Проблем

Обавеза успостављања финансијског управљања и контроле и интерне ревизије за кориснике јавних средстава<sup>9</sup> прописана је Законом о буџетском систему из 2009. године. Важећи Закон о буџетском систему<sup>10</sup> такође прописује ову обавезу.

Министарства као директни корисници буџетских средстава Републике Србије у обавези су да успоставе адекватан систем интерних контрола који ће им омогућити ефективно управљање ризицима и остваривање циљева пословања у складу са прописима, буџетом и добрим финансијским управљањем, односно у складу са принципима економичности, ефикасности и ефективности. Имајући у виду чињеницу да су министарства у 2018. години извршила текуће расходе и издатке у износу од 713 милијарди динара<sup>11</sup> (43% буџета Републике Србије), а у 2019. години 793 милијарди динара (42% буџета Републике Србије), додатно повећава потребу успостављања адекватног система интерних контрола у овим органима.

Иако се може рећи да су министарства започела поступак успостављања система интерних контрола на начин који је прописан, у ревизијама финансијских извештаја и правилности пословања које је Државна ревизорска институција спровела у периоду 2016-2018. године, утврђени су проблеми и недостаци у успостављању система интерне финансијске контроле у одређеном броју министарстава. Наиме, у 2016. и 2018. години ревидирано је по пет различитих министарстава, од којих су по три<sup>12</sup> имала неправилности у успостављању ФУК. Утврђене неправилности су се углавном односиле на: непостојање и непотпуност интерних аката и процедура, неусаглашеност интерних аката са актима више правне снаге, непостојање потпуних контролних активности над документацијом и недоношење стратегије управљања ризицима и регистра ризика. У 2017. години нису утврђене неправилности у систему ФУК код два ревидирана министарства.

<sup>5</sup> Закључак о спровођењу ревизије број 400-736/2020/3-1,2,3,4 од 1. јуна 2020. године (до 15. децембра)

<sup>6</sup> „Службени гласник РС“, бр. 101/05, 54/07, 36/10 и 44/18-др. закон

<sup>7</sup> „Службени гласник РС“, број 9/09

<sup>8</sup> Пречишћен текст Програма ревизије Државне ревизорске институције за 2020. годину број: 06-727/2020-02/1-1 од 28. маја 2020. године

<sup>9</sup> Члан 2. став 1. тачка 5) Закона о буџетском систему („Службени гласник РС“, број 54/09). Корисници јавних средстава су директни и индиректни корисници буџетских средстава, корисници средстава организација за обавезно социјално осигурање и јавна предузећа основана од стране Републике Србије, односно локалне власти, правна лица основана од стране тих јавних предузећа, правна лица над којима Република Србија, односно локална власт има директну или индиректну контролу над више од 50% капитала или више од 50% гласова у управном одбору, као и друга правна лица у којима јавна средства чине више од 50% укупних прихода

<sup>10</sup> „Службени гласник РС“, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 - испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18, 31/19 и 72/19

<sup>11</sup> Податак о извршеним расходима и издацима за 2018. годину на нивоу основне главе министарства

<sup>12</sup> Министарство културе и информисања, Министарство привреде и Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања у 2016. години и Министарство унутрашњих послова, Министарство просвете, науке и технолошког развоја, Министарство омладине и спорта у 2018. години



У 2018. години три министарства<sup>13</sup> од укупно 18 министарстава нису имала ниједног запосленог интерног ревизора, а при том једно министарство није имало нормативно успостављену јединицу интерне ревизије. Такође, у категорији министарстава која морају имати попуњену јединицу интерне ревизије (са најмање три интерна ревизора), само мањи део, тачније 39% министарстава је испуњавало ову обавезу (седам министарстава).

Наведени недостаци у интерним контролама министарстава могу створити ризик да поједина министарства неће остварити постављене циљеве на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин, што је и определило Државну ревизорску институцију да спроведе ревизију сврсисходности пословања „Ефикасност успостављања интерне финансијске контроле у министарствима“.

## 2. Циљ ревизије

Поред сагледавања активности ЦЈХ у пружању подршке и помоћи у успостављању система интерне финансијске контроле у министарствима, циљ ревизије био је да утврдимо ниво успостављања интерних контрола код субјеката ревизије, сагледамо факторе који су утицали на њено успостављање и могућности њеног унапређења.

Циљ успостављања система интерних контрола је идентификовање и управљање пословним и другим ризицима, како би се постављени циљеви организације остварили на ефикасан начин уз обезбеђивање одговарајуће „вредности за новац“, односно да спречи евентуалне грешке, преваре и злоупотребе у пословању.

Фокус ревизије је био да сагледамо у којој мери су министарства ускладила/ прилагодила системе интерних контрола у својим организацијама са захтевима концепта интерне финансијске контроле у јавном сектору.

У овој ревизији смо испитивали ефикасност успостављања интерних финансијских контрола у министарствима, кроз сагледавање постигнутих резултата у овој области и искоришћених ресурса.

Да бисмо остварили циљ формулисали смо главно питање и ревизијска питања.

## 3. Ревизорска питања

Главно питање било је да ли успостављени систем интерне финансијске контроле у одабраним министарствима доприноси остваривању постављених циљева на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин.

Да бисмо одговорили на главно питање, испитивали смо:

- 1) Да ли је систем ФУК успостављен на начин да обезбеђује остваривање циљева организације и пословања у складу са прописима и принципима доброг финансијског управљања?
- 2) Да ли је ИР успостављена код свих субјеката ревизије и да ли успостављена ИР доприноси унапређењу пословања организације и помаже организацији да оствари своје циљеве?
- 3) На који начин ЦЈХ обавља послове хармонизације, координације, праћење примене и сагледавање квалитета ФУК и ИР у министарствима?

Како би одговорили на постављена ревизорска питања, у ревизији смо прикупили и анализирали податке и информације које су нам доставили субјекти ревизије и обавили интервјуе са одговорним лицима/запосленима која су задужена за успостављање и одржавање

<sup>13</sup> Министарство омладине и спорта, Министарство заштите животне средине и Министарство спољних послова



система интерних контрола, као и са лицима задуженим за пружање подршке и помоћи у овом поступку.

## 4. Обим и ограничења ревизије

Предмет ревизије је сагледавање достигнутог нивоа успостављеног система интерне финансијске контроле у одабраним министарствима у 2018. и 2019. години, имајући у виду да је прошао десетогодишњи период од обавезе успостављања истог у складу са међународним стандардима и прописима које регулишу ову област.

За поједина питања у вези са успостављањем система интерних контрола у министарствима тражени су подаци и за раније периоде, како би се сагледале активности руководства на почетку успостављања система, као и активности које су предузимане на континуираном развоју и напретку система.

Предмет испитивања биле су активности субјеката ревизије и то:

- ✓ организационо успостављање система ФУК,
- ✓ усклађеност успостављених елемената система ФУК са међународним принципима, односно „COSO“ оквиром;
- ✓ одржавање и ажурирање система ФУК, као и предузете мере унапређења истог;
- ✓ начин успостављања ИП, у смислу да ли субјекти ревизије имају и у којој мери развијену функцију ИП у својим организацијама;
- ✓ начин спровођења ревизорских процеса (пружање услуга уверавања и саветодавних услуга) и испуњавање препорука интерне ревизије, датих у циљу унапређења система интерних контрола субјеката ревизије;
- ✓ послови ЦЈХ у погледу пружања помоћи и подршке министарствима у успостављању интерних контрола.

У ревизији нисмо испитивали:

- ✗ да ли финансијски извештаји субјеката ревизије истинито и објективно приказују њихово финансијско стање, резултате пословања и новчане токове, у складу са прихваћеним рачуноводственим начелима и стандардима;
- ✗ финансијске трансакције и одлуке у вези са примањима и приходима и расходима и издацима, ради утврђивања да ли су односне трансакције извршене у складу са законом, другим прописима и за планиране сврхе;
- ✗ квалитативни аспект успостављеног система ФУК и ИП у министарствима, у смислу оцене квалитета донетих аката, политика и процедура и њихове примене у пракси.

Ограничења за спровођење ове ревизије су:

1. Непоузданост података у годишњим извештајима о систему ФУК у којима субјекти ревизије оцењују успостављање система ФУК по принципу самооцењивања. Имајући у виду да се самооцењивање интерних контрола заснива на личном искуству, осећају и субјективности лица које врши оцену/процену система ФУК, постоји ризик да унети подаци у годишњим извештајима о систему ФУК нису реални и објективни и не приказују праву слику система интерних контрола код субјеката ревизије.

2. Консолидовани годишњи извештај о стању система ИФКЈ у Републици Србији за 2019. годину у којем се презентују опште информације о успостављању и развоју система интерних контрола на годишњем нивоу, а који израђује ЦЈХ, није усвојен до момента сачињавања овог извештаја, због проглашене ванредне ситуације настале пандемијом вируса КОВИД – 19 и чињенице да се чекало формирање нове Владе. Из тог разлога, нисмо били у могућности да



сагледамо остварене резултате и слабости у успостављању и развоју система интерних контрола у јавном сектору у 2019. години.

3. Због ванредне ситуације која је проглашена на територији Републике Србије услед вируса COVID-19, погоршања епидемиолошке ситуације током јуна и јула 2020. године, као и ограниченог рада министарстава у овом периоду, нисмо могли непосредно да се уверимо у примену политика, процедура и аката која су министарства (субјекти ревизије) донела.

## 5. Методологија у поступку рада

Да бисмо одговорили на ревизијска питања, анализирали смо законодавни и институционални оквир и интерна акта субјеката ревизије у вези са успостављањем система ФУК и функције ИР. Такође смо сагледали послове хармонизације ФУК и ИР и пружања подршке које је обављала ЦЈХ.

У поступку ревизије, анализирали смо организационо успостављање система ФУК и достигнути ниво успостављања прописаних елемената овог система (контролно окружење, управљање ризицима, контролне активности, информисање и комуникацију, праћење и процену система) у одабраним министарствима, сагледавајући писане политике, процедуре, смернице, активности и друга интерна акта субјеката ревизије којима су уредили систем ФУК. Такође смо анализирали начин успостављања и рада функције интерне ревизије у министарствима на основу прикупљене документације од субјеката ревизије, како би сагледали њен допринос унапређењу пословања.

Послове ЦЈХ смо анализирали са аспекта донетих аката, приручника, упутстава и/или смерница који помажу субјектима ревизије да на прави начин успоставе систем интерних контрола, затим одржаних обука, радионица, семинара у вези са успостављањем система ФУК и ИР, као и датих консултација и стручних мишљења. Такође смо сагледали и начин праћења и сагледавања квалитета успостављеног система ФУК и ИР у министарствима од стране овог субјекта ревизије.

Избор субјеката ревизије је извршен на основу података које смо прикупили од ЦЈХ и министарстава. У циљу свеобухватног приступа и сагледавања успостављеног нивоа интерних финансијских контрола у министарствима изабрана је ЦЈХ и три министарства.

ЦЈХ је изабрана за субјекта ревизије због прописане обавезе обављања послова хармонизације ФУК и ИР које су јој дате у надлежност.

Остали субјекти ревизије изабрани су на основу следећих критеријума: извршени расходи и издаци министарстава у 2018. години, слабости код успостављања система финансијског управљања и контроле које су министарства навела у Годишњем извештају о систему финансијског управљања и контроле за 2018. годину, слабости код успостављања функције интерне ревизије, односно кадровска попуњеност јединице интерне ревизије у министарствима и број неспроведених препорука датих од стране интерне ревизије, који су наведени у Годишњем извештају о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије за 2018. годину и утврђене неправилности у систему ФУК и ИР у министарствима које је ДРИ утврдила у претходним ревизијама у периоду 2016-2018. године.

Анализа система ФУК и ИР по свим горе наведеним критеријумима је урађена за сва министарства (18 министарстава). За сваки критеријум утврђена је скала за бодовање, на основу које је извршено бодовање министарстава. Сабирањем бодова по свим постављеним критеријумима утврђена је листа министарстава са укупним бројем бодова и извршено рангирање министарстава. За субјекте ревизије одабрана су три министарства са највишим бројем бодова. Детаљније описано у *Прилогу 1 Извештаја*.



Примењујући наведне критеријуме изабрали смо следеће субјекте ревизије:

- 1) Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију,
- 2) Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре,
- 3) Министарство просвете, науке и технолошког развоја и
- 4) Министарство омладине и спорта.

ЦЈХ је образована у оквиру МФ, Законом о буџетском систему из 2009. године. Истим законом прописани су послови ЦЈХ, који су се у 2019. години обављали у оквиру Сектора ЦЈХ са пет унутрашњих јединица. Број запослених у овој јединици у 2018. години био је девет, а у 2019. години једанаест. Сектор ЦЈХ (раније Сектор за интерну контролу и ревизију) се финансира из буџета Републике Србије у оквиру раздела 16 – Министарство финансија.

МГСИ, као орган државне управе, образовано је Законом о министарствима<sup>14</sup>, 2014. године, спајањем Министарства грађевинарства и урбанизма, Министарства саобраћаја и дела Министарства природних ресурса, рударства и просторног планирања. Послови који се обављају у овом министарству груписани су по сродности у девет сектора, Секретаријату, три унутрашње јединице изван састава сектора и Секретаријата и два органа управе<sup>15</sup> у саставу министарства. На дан 31.12.2019. године, у овом министарству било је запослено 261 лице, док је извршење расхода и издатака у 2019. години износило 114,8 милијарди динара.

Делокруг рада МПНТР утврђен је Законом о министарствима. Послови који се обављају у овом министарству груписани су по сродности у једанаест сектора, Секретаријату, кабинету министра и четири унутрашње јединице изван састава сектора. На дан 31.12.2019. године у овом министарству било је запослено 340 лица<sup>16</sup>, док је извршење расхода и издатака у 2019. години износило 22,7 милијарде динара (на нивоу главе министарства 26.0). У надлежности овог министарства налази се 1.982 индиректна корисника.

Делокруг рада МОС утврђен је Законом о министарствима. Послови који се обављају у овом министарству груписани су по сродности у три сектора, Секретаријату и кабинету министра. На дан 31.12.2019. године у овом министарству било је 50 запослених, док је извршење расхода и издатака у 2019. години износило 4,6 милијарди динара. У надлежности овог министарства налазе се два индиректна корисника<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> „Службени гласник РС“ бр. 44/14, 14/15, 54/15, 96/15 и др. Закони 62/17

<sup>15</sup> Управа за утврђивање способности бродова за пловидбу и Дирекција за водне путеве

<sup>16</sup> Податак из годишњег извештаја о систему ФУК за 2019. годину

<sup>17</sup> Антидопинг агенцију Републике Србије и Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије





### III Опис предмета ревизије

#### 1. Законодавни и институционални оквир

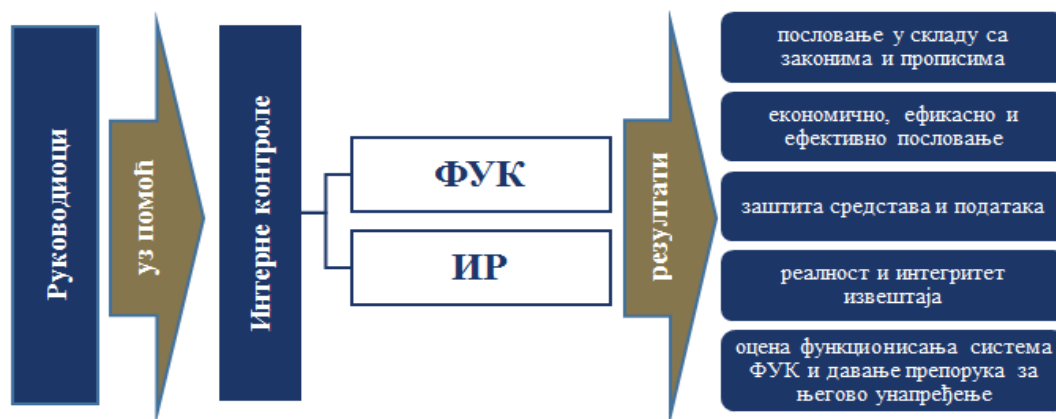
ИФКЈ (енг. PIFC<sup>18</sup>) је концепт који је развила Европска комисија са циљем да пружи помоћ земљама кандидатима, које су у процесу придруживања Европској унији, у разумевању и примени добро развијених и ефективних система интерне контроле. Суштина овог концепта огледа се у томе да земље кандидати прилагоде и ускладе постојеће системе интерних контрола у јавном сектору са захтевима наведеног концепта, односно примењујући међународне стандарде<sup>19</sup> и најбољу праксу ЕУ.

Циљ ИФКЈ јесте да обезбеди добро управљање и контролу трошења јавних средстава, пружајући пореским обвезницима „вредност“ за новац.

Концепт ИФКЈ у Републици Србији се први пут установљава Законом о буџетском систему из 2009. године<sup>20</sup>. ИФКЈ је дефинисана као свеобухватни систем мера за управљање и контролу јавних прихода, расхода, имовине и обавеза, који успоставља Влада кроз организације јавног сектора са циљем да су управљање и контрола јавних средстава, укључујући и стране фондове, у складу са прописима, буџетом и принципима доброг финансијског управљања, односно ефикасности, ефективности, економичности и отворености.

ИФКЈ обухвата три компоненте: (1) ФУК код корисника јавних средстава, (2) ИР код корисника јавних средстава и (3) хармонизацију и координацију финансијског управљања и контроле и интерне ревизије коју обавља ЦЈХ. Финансијско управљање и контрола и интерна ревизија у контексту овог модела представљају систем интерне контроле. У наставку приказујемо значај успостављања интерних контрола.

Слика број 1: Значај успостављања интерних контрола у јавном сектору



Према важећем Закону о буџетском систему сви КЈС су у обавези да успоставе ФУК и ИР. За успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК и успостављање и функционисање ИР одговоран је руководилац корисника јавних средстава, који је у обавези да до 31. марта текуће године за претходну годину извести ЦЈХ о адекватности и функционисању система ФУК и ИР у својој организацији. ЦЈХ има обавезу да обавља послове хармонизације и координације ФУК и ИР.

У складу са Законом о буџетском систему донета су подзаконска акта којима се ближе уређују начин успостављања система ФУК и организовања функције ИР код КЈС. У наставку дајемо кратак опис прописа којима је уређен систем ИФКЈ у нашој земљи.

<sup>18</sup> Public Internal Financial Control - ИФКЈ

<sup>19</sup> INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector

<sup>20</sup> „Службени гласник РС”, број 54/09



## Финансијско управљање и контрола

Законом о буџетском систему је прописано да је ФУК систем политика, процедура и активности које успоставља, одржава и редовно ажурира руководилац организације, а којим се управљајући ризицима обезбеђује уверавање у разумној мери да ће се циљеви организације остварити на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин.

Елементи ФУК су дефинисани у складу са међународним стандардима интерне контроле и приказани су у наставку.

Слика број 2: Елементи система ФУК



Закон о буџетском систему дефинисао је и појам „Управљачке одговорности“ која представља основ за успостављање и развој система ФУК и појам „Неправилност“ који представља битан чинилац управљачке одговорности и један је од кључних делова система ФУК.

Правилником о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору<sup>21</sup> су прописани заједнички критеријуми и стандарди за успостављање, функционисање и извештавање о систему ФУК код корисника јавних средстава. Овај Правилник је заснован на међународним стандардима интерне контроле (ИНТОСАИ) који укључују концепт „COSO“ оквира „Интерна контрола - интегрисани оквир“ и детаљно разрађује сваки појединачни елемент система ФУК.

У 2019. години донет је нов Правилник о заједничким критеријумима и стандардима за успостављање, функционисање и извештавање о систему финансијског управљања и контроле у јавном сектору<sup>22</sup> којим је извршено усклађивање елемената ФУК са изменама међународних стандарда интерне контроле (ИНТОСАИ) који укључују концепт „COSO“ оквира.

Како је посматрани период ревизије био 2018. и 2019. година, у ревизији смо се позивали на одредбе Правилника о ФУК из 2013. године, који је важио у посматраном периоду ревизије.<sup>23</sup>

Приручник за финансијско управљање и контролу израдило је и објавило МФ како би помогло вишим и оперативним руководиоцима, руководиоцима задуженим за ФУК, и/или координаторима за ФУК, у водећој улози коју имају у осмишљавању и спровођењу система ФУК у својој организацији. У овом приручнику наведена су основна обележја система ФУК, који треба да успоставе све организације како би се омогућило спровођење свеукупног система интерне контроле. Свака организација треба да успостави сопствени систем ФУК који ће бити у складу са специфичним потребама, околностима и окружењем у којем иста обавља своје пословање. Увођење система ФУК (имплементација и спровођење) је процес који треба да буде структурисан, сталан и добро документован. Израда плана спровођења и главни кораци у увођењу система ФУК прецизирани су овим Приручником.

<sup>21</sup> „Службени гласник РС“, бр. 99/11 и 106/13

<sup>22</sup> „Службени гласник РС“, број 89/19

<sup>23</sup> Одредбе новог Правилника о систему ФУК, који је ступио на снагу крајем децембра 2019. године, узете су у обзир приликом давања препорука субјектима ревизије



## Интерна ревизија

Законом о буџетском систему прописано је да је ИР активност која пружа независно објективно уверавање и саветодавна активност, са сврхом да допринесе унапређењу пословања организације; помаже организацији да оствари своје циљеве, тако што систематично и дисциплиновано процењује и вреднује управљање ризицима, контроле и управљање организацијом. Интерна ревизија је организационо независна од делатности коју ревидира, није део ни једног пословног процеса, односно организационог дела организације, а у свом раду је непосредно одговорна руководиоцу корисника јавних средстава. ИР обавају интерни ревизори.

Правилником о заједничким критеријумима за организовање и стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору<sup>24</sup> су прописани заједнички критеријуми за организовање, стандарди и методолошка упутства за поступање и извештавање интерне ревизије. У овом Правилнику, детаљније су описани начин успостављања, организација и послови интерне ревизије, као и права, одговорности и услови за обављање послова руководиоца интерне ревизије и интерних ревизора.

Правилником о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору<sup>25</sup> су прописани услови и поступак полагања испита за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору, вођење евиденције и друга питања у вези са полагањем испита за стицање овог звања.

У 2019. години донет је Правилник о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору<sup>26</sup> којим се прописују подручја и облици стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и критеријуми за признавање стручног усавршавања.

Приручник о интерној ревизији у јавном сектору<sup>27</sup> донело је МФ. У приручнику су описани принципи, стандарди и политике интерне ревизије. Такође су дати модели етичког кодекса и повеље интерне ревизије, као и смернице у вези израде ревизијских планова (стратешког, годишњег и плана појединачног ревизијског ангажмана). Описана је и потребна професионална оспособљеност интерних ревизора и однос интерне ревизије и руководства КЈС, као и важност осигурања квалитета и континуираног унапређења рада интерне ревизије. Послови интерне ревизије обављају се у складу са међународно прихваћеним стандардима које је утврдио Институт интерних ревизора.<sup>28</sup>

### Хармонизација и координација ФУК и ИР

Законом о буџетском систему прописано је да МФ - Сектор ЦЈХ обавља послове: централне хармонизације, координације, праћење примене и сагледавање квалитета ФУК и ИР у јавном сектору, дефинисања заједничких критеријума и стандарда за успостављање и функционисање система ФУК, дефинисања заједничких критеријума за организацију и поступање ИР у јавном сектору, вођења регистра овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и евиденције повеља ИР, стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора, стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору из области ФУК, у складу са међународно прихваћеним стандардима и обједињавање годишњих извештаја које достављају КЈС о стању ФУК и ИР.

Министар надлежан за послове финансија доставља обједињени годишњи извештај о стању и напретку ИФКЈ Влади.

<sup>24</sup> „Службени гласник РС”, бр. 99/11 и 106/13

<sup>25</sup> „Службени гласник РС”, број 9/14

<sup>26</sup> „Службени гласник РС”, број 15/19

<sup>27</sup> Интерна ревизија у јавном сектору – принципи стандарди и политике интерне ревизије

<sup>28</sup> The institute of internal auditors, (www.theiia.org), из Интерна ревизија у јавном сектору, приручник



## Стратешки развој система ИФКЈ у Републици Србији

У претходном периоду Влада је пружила снажну подршку увођењу и јачању система ИФКЈ тако што је донела два стратешка документа у вези са развојем система ИФКЈ у Републици Србији и то:

➤ 2009. године је усвојена прва Стратегија развоја ИФКЈ у Републици Србији<sup>29</sup> у којој су изнети кључни елементи о стању интерне контроле и уједно представљени дугорочни планови за успостављање и развој свеобухватног и ефикасног система ИФКЈ, а све у циљу доброг управљања и заштите јавних средстава и других средстава (без обзира на њихов извор). Разлог доношења ове стратегије био је усаглашавање система интерних контрола са захтевима из Поглавља 32 – Финансијски надзор, а у вези са вођењем преговора о придруживању ЕУ. У 2013. години извршена је измена ове Стратегије у делу који се односи на акциони план, односно План активности развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору<sup>30</sup>.

➤ 2017. године усвојена је нова Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији за период 2017-2020. године, као надоградња претходне стратегије. Основни циљ ове стратегије је имплементација финансијског управљања и интерне ревизије у свеукупни систем управљања у јавном сектору. Такође, фокус је стављен на унапређењу јавне управе у Републици Србији кроз јачање одговорности у јавном сектору. Наиме, циљ је повећати одговорност руководиоца и свих запослених који имају одређену улогу у управљању јавним ресурсима. Примена и јачање одговорности подизањем свести, јасним дефинисањем улога и одговорности свих учесника укључених у извршавање пословних процедура дају допринос постизању циљева јавног сектора.

У наставку су приказана три утврђена стратешка циља развоја ИФКЈ у периоду 2017-2020. године.

Слика број 3: Стратешки циљеви развоја ИФКЈ

Стратешки циљеви развоја ИФКЈ су:		
1. Унапређење улоге МФ ЦЈХ у области координације, праћења, едукације и информисања руководиоца и запослених укључених у процес ИФКЈ	2. Јачање свести о ФУК као интегралном делу процеса управљања са наглашавањем управљачке одговорности, управљања ризицима и процене квалитета	3. Унапређење ИР у смислу професионалности и обухвата послова, ефикаснијег коришћења расположивих ресурса и развоја система процене квалитета

На основу стратешких циљева одређен је 21 појединачни циљ.

За спровођење циљева и активности које су утврђене Старатегијом развоја ИФКЈ донета су два акциона плана:

- Акциони план за период 2017-2018. године који је саставни део Стратегије развоја ИФКЈ и
- Акциони план за период 2019-2020. године.

У наставку дајемо приказ реализације активности/мера дефинисаних у Акционом плану за 2017-2018. годину.

<sup>29</sup> Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији („Службени гласник РС“, број 61/09)

<sup>30</sup> Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији („Службени гласник РС“, бр. 61/09 и 23/13), део 11 Акциони план



Графикон број 1: Реализација активности/мера дефинисаних у Акционом плану за 2017-2018. годину



Анализом приказаних резултата утврдили смо да је испуњена 21 мера/активност предвиђена Акционим планом за период 2017-2018. година (57%), 4 мере/активности су делимично испуњене (11%), а 15 активности није испуњено (32%). Највише активности није извршено у области унапређења ФУК, које су предвиђале измену прописа и захтевале додатно усаглашавање самог текста прописа. Такође, по наводима радне групе задужене за праћење имплементације

Стратегије, до кашњења у реализацији одређених мера/активности је дошло углавном због проблема у координацији са другим релевантним институцијама и Твининг партнерима.

О реализацији мера/активности развоја ИФКЈ које су предвиђене Акционим планом за 2019-2020. годину ЦЈХ извештава кроз консолидовани годишњи извештај о стању ИФКЈ за 2019. годину, који у моменту сачињавања овог извештаја није израђен ни достављен Влади.<sup>31</sup>

Овде је важно истаћи да се као део укупне реформе јавне управе, Влада обавезала да спроведе низ реформских мера које су усмерене на унапређење одговорности руководиоца и запослених у јавном сектору, управљањем јавним средствима у складу са принципима интерне финансијске контроле, а ради остваривања стратешких циљева јавног сектора. Тако су активности на развоју система ИФКЈ дефинисане и у другим стратешким документима и актима јавних политика и повезане су са активностима Стратегије развоја ИФКЈ, као што је приказано у наставку. Носилац ових активности је ЦЈХ.

Слика број 4: Повезаност циљева и активности Стратегије ИФКЈ са осталим документима јавних политика



У оквиру ових докумената дефинисани су циљеви, мере и активности који се односе на унапређење и развој ИФКЈ.

Посебно истичемо да је Поглавље 32 - Финансијски надзор<sup>32</sup> једно од кључних поглавља у процесу приступања Републике Србије Европској унији. Правна тековина овог поглавља односи се на усвајање међународно прихваћених стандарда јавне унутрашње финансијске контроле и најбоље праксе Европске уније и њихову примену на цели јавни сектор. Систем ефикасне унутрашње финансијске контроле доприноси

<sup>31</sup> Септембар 2020. године

<sup>32</sup> Преговарачко поглавље 32 – Финансијски надзор, отворено је на Другој Међувладиној конференцији Републике Србије и Европске уније, 14. децембра 2015. године у Бриселу и обухвата четири главне области: јавну унутрашњу финансијску контролу, екстерну ревизију, заштиту финансијских интереса ЕУ и заштиту евра од фалсификовања



одговорнијем и транспарентнијем коришћењу јавних средстава, средстава Европске уније, као и заштиту финансијских интереса Европске уније. Мерило за затварање овог Поглавља је имплементација интерне финансијске контроле у јавном сектору.

## 2. Опште информације о ИФКЈ у Републици Србији

Основне информације о успостављању и развоју ИФКЈ у Републици Србији презентују се у Консолидованом годишњем извештају о стању система ИФКЈ који израђује и на својој интернет страници објављује МФ.

Консолидовани или обједињени годишњи извештај о стању ИФКЈ сачињава се на основу достављених годишњих извештаја о адекватности и функционисању система ФУК и обављеним активностима ИР, којима министарства и други КЈС извештавају министра финансија. ЦЈХ је почела са изработом консолидованог годишњег извештаја о стању ИФКЈ, од момента увођења обавезе успостављања интерних контрола у јавном сектору (од 2009. године), тако да је закључно са 2018. годином објављено 10 консолидованих годишњих извештаја.

У КГИ за 2018. годину су приказани најзначајнији резултати који су постигнути у области успостављања и развоја система ИФКЈ, након протекла десетогодишњег периода, од којих издвајамо следеће:

- ИФКЈ је уведена у правни оквир;
- формирана је Централна јединица за хармонизацију;
- ЦЈХ је сачинила методолошке материјале намењене КЈС као помоћ у примени међународних стандарда и принципа у вези са ИФКЈ;
- обављена је петодневна обука у области ФУК за 2.406 запослених и руководилаца и преко хиљаду представника највишег руководства КЈС;
- највеће и најважније институције јавног сектора су у великој мери ускладиле системе ФУК са међународним принципима („COSO“ оквир) и стандардима (INTOSAI gov) и редовно извештавају ЦЈХ о нивоу усклађености својих ФУК система;
- израђена је национална сертификациона шема за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору према међународним стандардима за обављање интерне ревизије (ISPPIA);
- 413 интерних ревизора је стекло звање овлашћени интерни ревизор;
- интерна ревизија је успостављена у 242 институције јавног сектора Републике Србије.

Општи закључак који је изнет у овом извештају је: „да иако је ИФКЈ уведена као обавеза кроз регулаторни оквир, пуна примена још увек није достигнута и да је потребно и даље радити на унапређењу ове области“.

У наставку дајемо кратак опис досадашњег развоја успостављања система ФУК и ИР у јавном сектору.

### 1) Успостављање система ФУК у јавном сектору

Успостављање система ФУК у јавном сектору прати се кроз број достављених годишњих извештаја о систему ФУК од стране КЈС.

У наставку приказујемо број достављених извештаја о систему ФУК за јавни сектор у периоду 2017-2019. година.



Графикон број 2: Број достављених годишњих извештаја о систему ФУК од стране корисника јавних средстава по годинама



отежане употребе нове софтверске апликације за извештавање КЈС и уведене ванредне ситуације због проглашене пандемије вируса COVID19.<sup>33</sup>

Имајући у виду да је укупан број КЈС око 11 хиљада<sup>34</sup>, може се закључити да мали број КЈС доставља годишње извештаје о систему ФУК, што може указивати на недовољно разумевање руководиоца о значају успостављања интерних контрола за њихову организацију. У КГИ за 2018. годину се наводи да је висока стопа извештавања забележена у категорији директних КЈС на централном нивоу РС (министарства, организације обавезног социјалног осигурања, самостални и независни државни органи, Владине службе и канцеларије и посебне организације, као и правосудни органи).

Генерално, основни узроци проблема у успостављању система ФУК су:

- недовољно развијена свест руководиоца о значају интерних контрола;
- недостатак кадровских капацитета (по броју и по стручности);
- честе организационе, регулаторне промене и честе промене руководства;
- недовољна информисаност, обученост и посвећеност руководиоца и извршилаца, нарочито новозапослених,
- недостатак искуства, практичних и формалних знања и вештина за разумевање система ФУК, односно „COSO“ оквира и друго.

## 2) Успостављање функције интерне ревизије у јавном сектору

Закон о буџетском систему прописује да је успостављање функционално независне и децентрализоване интерне ревизије, обавеза свих КЈС, при чему нису дефинисани рокови успостављања ове функције. Увођење и развијање интерне ревизије захтева одговарајућу обуку, сертификацију запослених и друге потребне ресурсе.

У наставку дајемо приказ броја КЈС који су успоставили функцију ИР у својим организацијама.

Слика број 5: Приказ броја КЈС који су успоставили ИР



Према приказаним подацима може се уочити да је у 2018. години функција интерне ревизије успостављена код 242 КЈС, што је раст од 10% у односу на 2017. годину. У 2019. години интерну ревизију успоставило је 263 КЈС што је 9% више него у 2018. години.

Како је наведено у КГИ за 2018. годину КЈС су интерним актима систематизовали 591 радно место за интерног ревизора, од којих је у 2018. години било попуњено 483, што указује на то да је кадровска попуњеност интерне ревизије била око 80%, док је у 2019.

<sup>33</sup> Рок за доставу годишњих извештаја за 2019. годину био је 31. март 2020. године, који је продужен због уведене ванредне ситуације

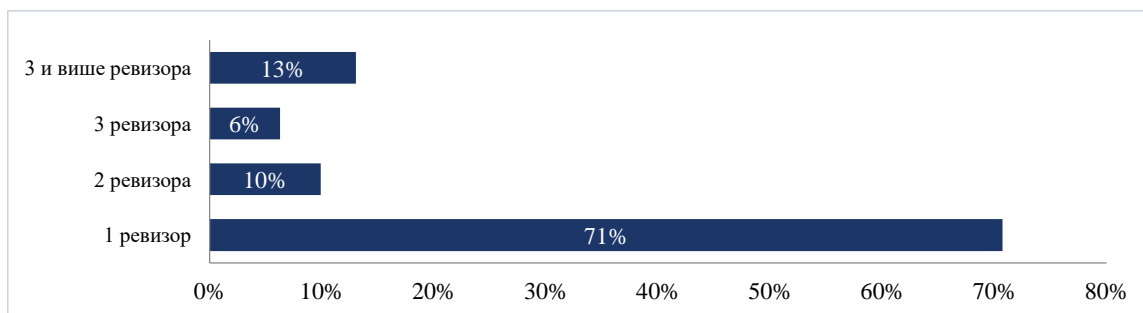
<sup>34</sup> Увидом у овај правилник који се примењивао од 1.1.2018. године<sup>34</sup> утврђено је да број КЈС износи 10.731



години она износила 77% (број систематизованих радних места био је 632, а број попуњених 485).

У 2018. години, од укупног броја КЈС који су попунили радна места интерни ревизор, 71% корисника је успоставио интерну ревизију са једним интерним ревизором, 10% са два интерна ревизора и 19% корисника са три и више интерних ревизора, што је и приказано на следећем графикону.

Графикон број 3: Број запослених интерних ревизора код КЈС у 2018. години



Извор података: КГИ за 2018. годину

Велики проценат успостављених интерних ревизија са само једним извршиоцем доводи у сумњу могућност потпуног поштовања стандарда интерне ревизије.

Генерално, основни разлози оваквог стања се објашњавају на следећи начин:

- ограничење у запошљавању у јавном сектору,
- недовољан број високообразовног кадра,
- ниске зараде у јавном сектору и неуједначеност у висини зарада интерних ревизора код различитих категорија КЈС (министарства су један од органа са најнижим зарадама),
- неадекватност систематизованих звања у односу на обим и сложеност посла, као и немогућност привлачења и задржавања адекватног кадра за обављање ове важне функције у организацији.

Имајући у виду да је фокус ове ревизије сагледавање нивоа успостављања интерне финансијске контроле у министарствима, у наставку дајемо детаљнији преглед стања успостављеног система ФУК и ИР у министарствима у 2017. и 2018. години, имајући у виду да КГИ за 2019. годину није усвојен, до момента израде овог извештаја о ревизији. За потребе ових анализа коришћени су подаци које смо прикупили од ЦЈХ.

### 3) Успостављање система ФУК у министарствима

Сходно прописима који уређују ИФКЈ, министарства су у наведеном периоду предузимала активности на успостављању и усклађивању система ФУК са међународним стандардима интерне контроле.

Развој система ФУК подразумевао је нов приступ у управљању који се уводи у јавни сектор. Наиме од министарстава се захтевало увођење и развој стратешког планирања у пословању, дефинисање стратешких циљева, сагледавање и управљање ризицима у пословању, успостављање јачих контролних механизма у прикупљању и трошењу буџетских средстава, као и развијен систем информисања и комуникације. Такође, систем ФУК захтева сталну процену и надгледање како би се проценила адекватност успостављеног система и предузеле мере на даљем унапређењу и развоју истог.





С тим у вези, министри су једном годишње<sup>35</sup> извештавали министра финансија о адекватности и функционисању система ФУК у министарствима, достављањем годишњег извештаја о систему ФУК. Овај извештај садржи опште податке о министарству, информације које се односе на успостављен ниво ФУК у министарствима и Упитник за само-оцењивање интерних контрола.

Први део Годишњег извештаја о систему ФУК садржи 11 затворених „ДА-НЕ“<sup>36</sup> питања о успостављању система. Одговор „ДА“ на конкретно питање указује да је министарство испунило наведену активност у успостављању система ФУК, док одговор „НЕ“ указује на слабост у систему која би се требало решавати. На крају извештаја руководиоци износе кључне проблеме и слабости у успостављању и развоју система ФУК, планиране активности даљег развоја, предлоге за системско унапређење ФУК и предлоге за будуће обуке.

У 2018. години, од 18 министарстава (односно од 17 министарстава у 2017. години<sup>37</sup>), 8 министарстава (44%) је одговорило позитивно на сва питања о успостављању система ФУК, што указује на то да су ова министарства успоставила систем ФУК на начин који је прописан. Преосталих 10 министарстава имало је бар један негативан одговор у оквиру питања којима се описује успостављање система ФУК (56%), што указује на одређене слабости у успостављању система.

Такође смо извршили анализу датих одговора „НЕ“ која указују на слабости у успостављању система ФУК у министарствима по годинама и утврдили следеће најчешће слабости.

Табела број 1: Најчешће слабости у успостављању система ФУК у министарствима

Најчешће слабости у успостављању система ФУК	2017. година	2018. година
➤ Није донета стратегија управљања ризицима/регистар ризика	8 министарстава	6 министарстава
➤ Није донет акциони план за успостављање система ФУК	7 министарстава	8 министарстава
➤ Нису утврђени задаци и рокови за извршење лицима задуженим за ФУК и радним групама	6 министарстава	5 министарстава
➤ Нису сачињене мале пословних процеса (поступак је у процесу израде)	4 министарства	4 министарства

Иако сва министарства нису навела разлоге за наведене слабости у успостављању система ФУК, поједина министарства недоношење наведених аката образлажу тиме да није формирана радна група која ће се бавити питањима везаним за увођење и развој система ФУК и/или да обавеза доношења акционог плана за успостављање система ФУК нигде није прописана.

#### Анализа елемената система ФУК („COSO“ оквир) у министарствима

Постојање контрола и њихово функционисање разматра се кроз Упитник за само-оцењивање интерне контроле. У овом делу министарства су оценила интерне контроле у својој организацији давањем одговора на питања која се односе на свих пет елемената система ФУК. Сваки одговор на питање оцењује се оценом од 1 до 5, при чему се најбољи одговор оцењује са највишом оценом. Оцене осликавају градацију следећих одговора: 5 („да“), 4 („да, у највећем делу“), 3 („да, делимично“), 2 („не, иницијално се уводе активности“) и 1 („не“). Резултати упитника представљају основу за процену система ФУК и предузимање мера за побољшање система.

Просечне оцене по појединачним елементима система ФУК („COSO“ оквир) за министарства у 2017. и 2018. години, приказујемо на следећем графикону.

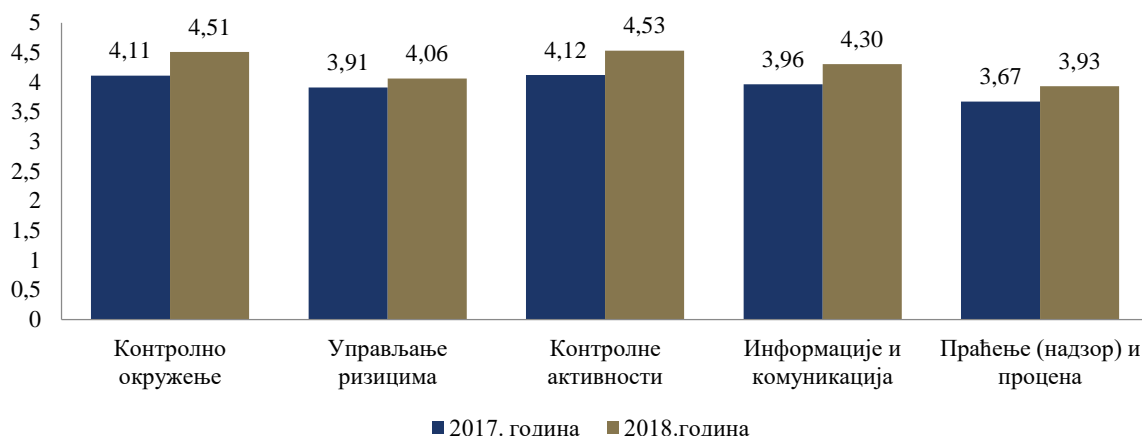
<sup>35</sup> до 31. марта текуће године за претходну годину

<sup>36</sup> У Упитнику за само-оцењивање интерне контроле, понуђени су следеће опције ДА, ДА – у највећем делу, ДА-делимично, НЕ-иницијативно се уводе активности и НЕ

<sup>37</sup> У 2017. години 17 министарстава је доставило Годишњи извештај о систему ФУК, имајући у виду да је Министарство заштите животне средине образовано у току 2017. године Законом о министарствима („Службени гласник РС“, број 62/17)



Графикон број 4: Просечне оцене по елементима ФУК у 2017. и 2018. години за категорију министарства



Анализом појединачних одговора/оцена министарстава у 2018. години у вези са испуњавањем захтева елемената ФУК („COSO“ оквир), утврдили смо да су министарства генерално добро оценила елементе интерних контрола у својим организацијама, имајући у виду да су само четири министарства<sup>38</sup> ове елементе оценила просечном оценом испод 4.

С тим у вези, у наставку дајемо анализу најбоље и најслабије оцењених активности.

1. Контролно окружење је добро оцењен елемент „COSO“ модела. У оквиру активности којима се утврђује „тон“ у организацији и утиче на свест запослених о контролама:

- Најбољи резултати постигнути су код дефинисања циљева које организација треба да реализује током године, поступања запослених у складу са кодексом понашања и утврђивања нивоа потребног знања и вештина за свако радно место, описа послова, овлашћења и одговорности.
- Најмање пажње посвећено је анализирању потреба за обукама из ФУК и присуствовању руководиоца и запослених обукама из ФУК, као и усвајању кадровске политике (стратегије) и критеријумима за утврђивање њене ефикасности.

2. У оквиру елемента управљања ризицима:

- Најбољи резултати постигнути су у области упознавања руководиоца и запослених са стратешким и оперативним циљевима организације и пројектовања и планирања прихода и расхода у складу са утврђеним циљевима организације.
- Најслабије оцењене активности у оквиру овог елемента су: обухват ризика од преваре и корупције (код девет министарстава оцена је испод 4), редовно извештавање руководиоца о најзначајнијим ризицима, редовно разматрање стратешких и оперативних ризика на састанцима руководства, редовно ажурирање регистра ризика и одређивање лица одговорног за ажурирање регистра.

3. Контролне активности оцењене су најбољом просечном оценом обе посматране године<sup>39</sup>.

- Највише успеха остварено је у активностима обезбеђивања да исто лице не обавља две или више дужности (предлагање, одобравање, извршавање и евидентирање пословних промена). Чак 13 министарстава ову активност оценило је са оценом 5. Значајан успех је постигнут и у активностима упознавања руководиоца и запослених са процедурама рада, у смислу њиховог детаљног прописивања. Добро оцењено је и осигурање да само овлашћене особе имају право приступа материјалним, финансијским и другим ресурсима (подаци, евиденције).

<sup>38</sup> Министарство здравља, Министарство просвете, науке и технолошког развоја, Министарство унутрашњих послова и Министарство заштите животне средине

<sup>39</sup> у 2017. години 4,12, у 2018. години 4,53



- Нешто слабије оцењена је активност дефинисања и примене процедуре за руководиоце који прате спровођење интерне контроле (самопроцена).
4. У оквиру информација и комуникације:
- Најбоље оцењене активности су осигурана транспарентност информација (кључни документи објављени су на веб сајту), редовно сачињавање извештаја за руководство (остваривање прихода, извршење финансијских и других планова, расположива средства, обавезе, потраживања) и обезбеђен ефикасан и ефективан систем интерне писане, електронске и вербалне комуникације, који запосленима омогућава да добију информације неопходне за обављање посла.
  - Слабије оцењене активности су међусобна повезаност софтвера који подржавају одређене повезане пословне процесе унутар организације (шест министарстава дало је оцену 1) и успостављање процеса евидентирања грешака/жалби, на начин да се оне могу анализирати, утврдити разлози и уклонити проблеми.
5. Праћење (надзор) и процена оцењене су најслабијом просечном оценом у обе посматране године.<sup>40</sup>
- Добро оцењене активности су спровођење и праћење извршења препорука екстерне ревизије и праћење извршења препорука интерних ревизора.
  - Најслабије оцењена активност је образовање ревизорског одбора као саветодавног тела за питања интерне контроле (16 министарстава је дало оцену 1, а два оцену 2). Такође, лошије оцењене су и следеће активности: спровођење одређених мера у случају неизвршавања активности предвиђених акционим планом, постојање процедура које прописују радње које треба предузети и лица која треба обавестити у случају недостатака контрола, праћење реализације активности из акционог плана за успостављање и развој система ФУК и дефинисање и примена процедура за руководиоце који прате спровођење интерне контроле - самопроцена.

#### **4) Успостављање функције ИР у министарствима**

Улога и значај функције ИР у министарствима је вишеструка зато што она може пружити помоћ и подршку руководству у постизању циљева и унапређењу пословања. Интерна ревизија се успоставља као независна и високостручна функција у организацији, која објективно оцењује и сагледава функционисање свих система у организацији, указује на слабости истих и даје препоруке за његово побољшање. Она би требало да обезбеди независно уверавање да ли организација добро управља ризицима или то не чини. Такође, интерна ревизија може пружати и саветодавне услуге руководству, у циљу превазилажења евентуалних проблема у пословању и даљег напретка организације. Улогу интерне ревизије треба посматрати кроз призму креирања додате вредности, имајући у виду да би она требало да обезбеди одређене користи и напредак за организацију.

Увођење функције интерне ревизије у министарствима подразумева успостављање посебно функционално независне организационе јединице за интерну ревизију која не може имати мање од три интерна ревизора од којих је један руководиоца јединице за интерну ревизију. Број потребних интерних ревизора одређује министарство интерним општим актом.

Годишњи извештај о обављеним ревизијама и активностима ИР садржи опште податке о министарству, податке о јединици за ИР и интерним ревизорима, податке о примени стандарда и методологији рада ИР, као и предлоге за развој система ИР и преглед обављених ревизија са бројем датих препорука и бројем обављених саветодавних услуга. Слично, као и извештај о систему ФУК, и овај извештај о ИР је конципиран кроз затворена („ДА-НЕ“) питања.

<sup>40</sup> у 2017. години 3,67, у 2018. години 3,94



Успостављање функције ИР у министарствима сагледали смо анализирајући одговоре министарстава датих у делу 2. Годишњег извештаја о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије „Подаци о јединици интерне ревизије и интерним ревизорима“. Одговор „ДА“ на конкретно питање указује да је министарство испунило наведену активност у вези са успостављањем функције ИР, док одговор “НЕ“ указује на слабост у систему.

Једно од најважнијих питања у вези са успостављањем функције ИР је да ли је она нормативно успостављена, као и да ли је извршена кадровска попуњеност радних места у јединици интерне ревизије. Ово представља предуслов за ефикасно обављање послова и осталих активности интерне ревизије.

Сва министарства су нормативно успоставила интерну ревизију као посебну независну јединицу, осим Министарства омладине и спорта које је систематизовало једно радно место за интерног ревизора.

Како је наведено у КГИ за 2018. годину, министарства су интерним актима систематизовала 60 радних места за интерног ревизора, од којих је у 2018. години било попуњено 45, односно 75%. Приказ кадровске попуњености Јединице за интерне ревизију у министарствима дајемо у следећој табели.

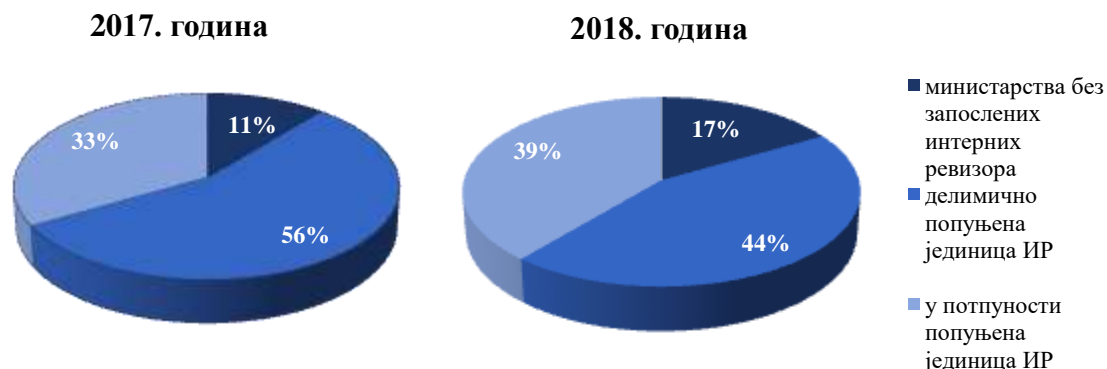
Табела број 2: Приказ броја запослених интерних ревизора у министарствима у 2018. години

Р.б	Број запослених интерних ревизора	Број министарстава
1	Ниједан запослен	3
2	Један запослен	3
3	Два запослена	5
4	Три и више запослених	7
	Укупно	18

У 2018. години три министарства нису имала ниједног запосленог интерног ревизора<sup>41</sup>, док једно министарство није имало нормативно успостављену јединицу интерне ревизије<sup>42</sup>. Највећи број запослених у интерној ревизији имало је Министарство унутрашњих послова (10 запослених), а затим Министарство финансија, Министарство одбране, Министарство правде и Министарство културе и информисања која су имала по четири запослена интерна ревизора.

У наставку приказујемо структуру кадровске попуњености интерне ревизије у министарствима по годинама.

Графикон број 5: Структура кадровске попуњености интерне ревизије у министарствима



Иако би у циљу ефикаснијег обављања послова интерне ревизије министарства требало да имају попуњену јединицу интерне ревизије, са најмање три интерна ревизора, само мањи део,

<sup>41</sup> Министарство спољних послова, Министарство омладине и спорта и Министарство заштите животне средине

<sup>42</sup> Министарство омладине и спорта



тачније 33% министарстава у 2017. години, односно 39% министарстава у 2018. години је испуњавало ову обавезу.

Већи број министарстава нема кадровску попуњеност јединице за интерну ревизију, односно има једног до два запослена интерна ревизора (56% у 2017. години, а 44% у 2018. години) што може утицати на ефикасност рада интерне ревизије. Разлози оваквог стања могу бити следећи: ограничења запошљавања у јавном сектору у претходном периоду, неједначеност у висини зарада интерних ревизора код различитих категорија КЈС (министарства су један од органа са најнижим зарадама) и неадекватност систематизованих звања у односу на обим и сложеност посла.

Што се тиче развоја и спровођења активности интерне ревизије, сва министарства су се кроз извештаје изјаснила да су донела Повељу интерне ревизије, Етички кодекс за интерну ревизију, стратешки и годишњи план ИР. Међутим, стратешки план и годишњи план ИР је био доступан свим запосленима и руководиоцима у четири министарства 2017. године, односно у осам министарства 2018. године, што указује да сви запослени нису упознати са планираним активностима интерне ревизије.

### ***Послови интерне ревизије***

Аналізу активности интерне ревизије у посматраном периоду извршили смо на основу података о извршењу годишњег плана ревизије, који је саставни део Годишњег извештаја о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије.

Министарства су у 2017. години од укупно 106 планираних интерних ревизија, спровели 72 (68%), а у 2018. години од 97 планираних ревизија спроведено је 67 (69%). Један од разлога непотпуног спровођења планираних ревизија је недовољан број ангажованих интерних ревизора. Само два министарства<sup>43</sup> у 2017. години су спровела све планиране ревизије, док је у 2018. години то учинило четири министарства<sup>44</sup>.

Иако давањем саветоднавних услуга ИР може да допринесе унапређењу ефикасности управљања ризиком, побољшању система контрола и побољшању управљања организацијом, ове услуге министарствима је у 2017. години пружила само једна јединица ИР<sup>45</sup>, док је у 2018. години то учинило пет јединица ИР<sup>46</sup>.

Сагледали смо спроведене препоруке интерне ревизије у министарствима које су приказане у годишњем извештају о интерној ревизији. На основу анализе података у извештајима о ИР за 2018. годину, утврдили смо пад у проценту спроведених препорука у министарствима у 2018. години, у односу на 2017. годину. Наиме, у 2017. години спроведено је укупно 73% датих препорука (540 од укупно 743 дате препоруке), док је у 2018. години спроведено 58% препорука (388 од укупно 667 датих препорука). Презентовани подаци не показују реалну слику испуњења препорука, имајући у виду да годишњи извештај о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије приказује податке за извештајни период 1.1-31.12. дате године, када још увек није истекао задати рок за реализацију појединих препорука.

<sup>43</sup> Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања и Министарство трговине, туризма и телекомуникација

<sup>44</sup> Министарство културе и информисања, Министарство рударства и енергетике, Министарство трговине, туризма и телекомуникација и

Министарство здравља

<sup>45</sup> Министарство правде

<sup>46</sup> Министарство рударства и енергетике, Министарство здравља, Министарство финансија, Министарство правде и Министарство привреде



## IV Закључци

На основу анализе података и документације, одговора субјеката ревизије на упитнике и анкете и обављених интервјуа, донели смо следеће закључке:

1) Иако је обавеза успостављања система ФУК прописана 2009. године, МПНТР је тек 2020. године предузело одређене кораке на успостављању и развоју појединих елемената „COSO“ оквира, док МГСИ и МОС успостављени систем нису редовно ажурирали;

2) Неформирање јединице за ИР у МОС и делимична попуњеност јединице за интерну ревизију у МГСИ и МПНТР, отежава остваривање функције интерне ревизије која има за циљ унапређење укупног процеса пословања;

3) Поред пружања стручне подршке министарствима у успостављању система ФУК и ИР кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке, на већу ефикасност успостављања овог система могло би да утиче увођење обавезе извештавања о датим препорукама ЦЈХ у отклањању уочених слабости у интерним контролама.

У наставку извештаја наводимо закључке са одговарајућим налазима.



**ЗАКЉУЧАК 1: Иако је обавеза успостављања система ФУК прописана 2009. године, МПНТР је тек 2020. године предузело одређене кораке на успостављању и развоју појединих елемената „COSO“ оквира, док МГСИ и МОС успостављени систем нису редовно ажурирали**

Наш циљ био је да испитамо дизајн и ефикасност успостављања система ФУК код одабраних министарстава и његову усклађеност са стандардима, односно „COSO“ оквиром. Испитали смо да ли су одабрана министарства уредила своје пословне процесе, утврдила циљеве пословања, идентификовала потенцијалне ризике и осмислила контролне активности како би одговорили на утврђене ризике (управљање ризицима). Такође, испитали смо да ли се успостављени систем ФУК прати, одржава и редовно ажурира, како би евентуалне слабости у контролама биле отклоњене и предложене мере унапређења система.

Да би субјекти ревизије могли да остваре циљеве пословања на правилан, економичан, ефикасан и ефективан начин, потребно је да њихови руководиоци успоставе адекватан систем ФУК. Руководиоци би требало да осмисле такав систем политика, процедура и активности, који ће им омогућити управљање идентификованим ризицима пословања и обезбедити разумно уверавање кроз:

- пословање у складу са прописима, унутрашњим актима и уговорима,
- потпуност, реалност и интегритет финансијских и пословних извештаја,
- добро финансијско управљање, које подразумева управљање и трошење јавних и других средстава у складу са принципима економичности, ефикасности и ефективности и
- заштиту средстава и података (информација).

На основу напред наведеног истражили смо да ли су субјекти ревизије:

- ✓ организационо успоставили систем ФУК,
- ✓ успоставили систем ФУК поштујући елементе концепта „COSO“ оквира и међународно прихваћених стандарда,
- ✓ одржавали и ажурирали успостављен систем ФУК, у циљу отклањања евентуалних слабости система и предлагања мера за унапређење истог.

Ревизијом смо утврдили следеће:

а) Обавеза успостављања система ФУК прописана је Законом о буџетском систему 2009. године. МПНТР је од 2013. године имало именованог руководиоца задуженог за успостављање система ФУК, али је тек крајем 2019. године формирало радну групу са задацима да организационо успоставе систем ФУК, изврше попис и опис пословних процеса и израде мапу истих, процене ризике и одреде начин управљања ризицима, као и да успоставе контролне активности, систем информисања, комуникације и извештавања и утврде начин праћења и процене адекватности успостављеног система ФУК и сачине предлог Стратегије управљања ризицима. У међувремену, ово министарство је крајем 2018. године усвојило одређене процедуре у складу са Системом менаџмента квалитета у којима је дефинисало контролне активности за поједине пословне процесе. МПНТР је 2020. године, у поступку спровођења ове ревизије, предузело одређене кораке на успостављању и развоју појединих елемената „COSO“ оквира, доношењем Плана активности за имплементацију ФУК за 2020/2021. годину и Стратегије управљања ризицима. Овакво стање, упућује на то да пре 2020. године ово министарство није предузимало довољно активности на успостављању појединих елемената „COSO“ оквира због, како наводе, недовољног кадровског капацитета у односу на сложеност послова које ово министарство има у својој надлежности и флукуације запослених. На овај начин створен је ризик да сви аспекти организације нису били обухваћени системом ФУК



(запослени, активности, процеси, пројекти, програми), као и да није постојало ефективно управљање ризицима, на начин који захтева „COSO“ модел, што је могло утицати на ефикасније остваривање циљева пословања.

б) Успостављени систем ФУК треба одржавати и ажурирати у циљу његовог сталног унапређења. Поред одговорности за успостављање система ФУК, министар је одговоран и за одржавање и редовно ажурирање овог система. Прописима је дефинисано да се Стратегија управљања ризицима ажурира на три године, као и у случају кад се контролно окружење значајно промени, док се контроле које служе за свођење ризика на прихватљив ниво анализирају и ажурирају најмање једном годишње. Иако је МГСИ у претходном периоду радило ажурирање листа и мапа пословних процеса и интерних процедура, није ажурирало стратегију управљања ризицима која је донета 2016. године и регистре ризика донетих 2017. године, из разлога што су сматрали да није било потребе за тим, да се процедуре поштују и да су ризици сведени на најмању могућу меру. Међутим, МГСИ је планом активности предвидело ажурирање наведених аката за крај 2020. године, што је у поступку ревизије и учинило. МОС је у претходном периоду ажурирало интерне процедуре, док листе и мапе пословних процеса нису ажуриране у периоду 2014-2019. године, из разлога недовољних кадровских капацитета. Регистри ризика нису ажурирани у периоду 2016-2019. године, а Стратегија управљања ризицима није била донета до 2020. године. МОС је последње ажурирање наведених аката извршило почетком 2020. године, након препоруке ДРИ. Нередовно ажурирање успостављеног система ФУК може довести до ризика да контролне активности неће адекватно одговорити на утврђене ризике.

**Налаз 1.1: Иако је МПНТР у претходном периоду имало именованог руководиоца задуженог за успостављање система ФУК, тек крајем 2019. године ово министарство је формирало радну групу са дефинисаним задацима за организационо успостављање овог система**

Развој система ФУК у министарствима је континуирани процес и обухвата успостављање, одржавање и ажурирање система ФУК, за које је одговоран министар.

Систем ФУК представља саставни део организације, а не обележје које је придодато организацији. Он обухвата све аспекте једне организације, укључујући све руководиоце и запослене, као и све организационе јединице, процесе, активности, програме и пројекте у организацији. Овај систем подразумева целокупан систем финансијских и других контрола које успоставља руководство, са циљем да обезбеди разумно уверавање у остваривање циљева организације на ефикасан, економичан и ефективан начин.

Свако министарство треба да успостави сопствени систем ФУК који ће бити у складу са његовим потребама и окружењем.

У наставку приказујемо кораке препорученог општег приступа, односно смернице за имплементацију и спровођење ФУК.





Слика број 6: Приказ процеса успостављања, одржавања и ажурирања система ФУК



Организовани приступ је кључна ствар за успешно успостављање система ФУК у министарствима. Он обухвата расподелу одговорности и дужности у вези са успостављањем система ФУК, затим увођење система интерног извештавања, утврђивање процеса за документовање (процене ризика, прегледе успостављених контрола, тестирање контрола и накнадне активности-праћење) и обезбеђивање запослених који ће се бавити успостављањем и побољшањем система. Сама расподела дужности у вези са успостављањем система разликује се од организације до организације и зависе од величине и организационе структуре.

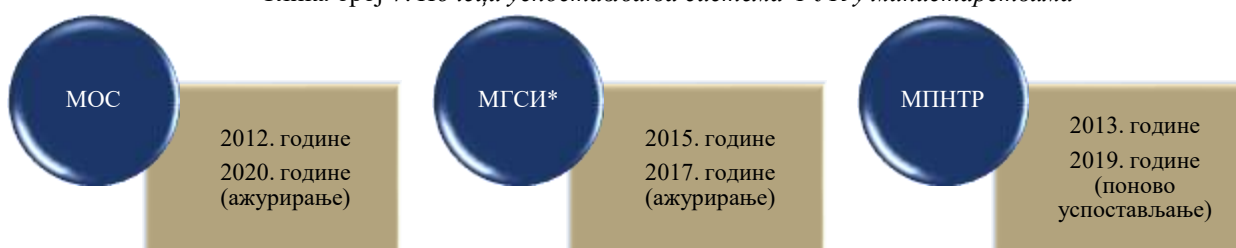
За успостављање и одржавање система ФУК препоручује се именовање руководиоца и/или координатора задуженог за развој система ФУК, као и образовање радне групе која ће се бавити питањима увођења и развоја система ФУК и која ће обављати оперативне послове у вези са успостављањем овог система.

За само успостављање система ФУК требало би донети Акциони план/План активности у којем ће се утврдити кораци у успостављању система, списак активности/задатака које је неопходно остварити у очекиваном временском року, као и лица која су одговорна за извршење појединих активности.

Обавеза успостављања система ФУК уведена је одредбама Закона о буџетском систему из 2009. године.

У наставку дајемо приказ почетака успостављања система ФУК у одабраним министарствима.

Слика број 7: Почеци успостављања система ФУК у министарствима



\*основано је 2014. године



Различитост у времену започињања поступка успостављања система ФУК може указати на то да успостављање овог система у великој мери зависи од развијене свести и информисаности руководиоца о значају интерних контрола за његову организацију, као и од сагледавања користи који му овај систем може донети.

У целом процесу успостављања система кључан је став/улога руководиоца, који би требало да подржава интерну контролу која прожима целу организацију и мотивише запослене у схватању и примени интерних контрола непосредно у свом раду. У том смислу, битно је развити адекватан систем информисања и едуковања запослених.

Сагледавање организационог успостављања система ФУК, извршили смо кроз анализирање годишњег извештаја о систему ФУК у одабраним министарствима, у којем су презентоване информације о: именованом руководиоцу задуженом за ФУК, образованој радној групи која ће се бавити питањима у вези са ФУК, донетом акционом плану/плану активности за успостављање система ФУК, утврђеним задацима и роковима за њихово извршење, коришћењу Приручника за ФУК.

У наставку дајемо детаљнији опис и преглед општих информација о стању организационо успостављеног система ФУК у 2019. години за одабрана министарства.

Табела број 3: Организационо успостављање система ФУК у 2019. години

Р.б	Опис	МГСИ	МПНТР	МОС
1	Именован руководиоца задужен за ФУК	Секретар министарства	Државни секретар	Државни секретар
2	Основана нова радна група за ФУК која се бави питањима ФУК	Да (2018. године)	Да (2019. године)	Да (2018. година)
3	Донет акциони план за успостављање система ФУК	Да	Не	Да
4	Утврђени задаци за лице и радну групу за ФУК	Да	Не	Да
5	Употреба Приручника за ФУК	Да	Не	Да
6	Интерне контроле успостављене узимајући у обзир најзначајније ризике	Да	Не	Да

У 2019. години сва посматрана министарства имала су образовану радну групу и именованог руководиоца задуженог за ФУК. МГСИ и МОС су имала донет план активности за успостављање и развој система ФУК, док МПНТР није у 2019. години имало утврђене кораке успостављања и ажурирања овог система.

Упознавање запослених са значајем и потребом увођења, развоја и потпуне примене ФУК је битно, из разлога што ће систем ФУК бити успешан у зависности од пажње коју му посвећују запослени.

Како би пружила помоћ и подршку министарствима у успостављању, али и одржавању система ФУК, ЦЈХ организује редовне обуке за ФУК и припрема методолошка упутства и смернице у вези успостављања овог система. МГСИ и МОС су се изјаснила да су у свом раду примењивала Приручник за ФУК и да је од момента увођења система до краја 2019. године, укупан број запослених који је завршио обуке за ФУК био у МГСИ 18 (11 руководиоца и 7 запослених), а у МОС 25 (5 руководиоца и 20 запослених). МПНТР изјаснило се да запослени овог министарства, а који су сада чланови радне групе, нису похађали наведену обуку, као и да у досадашњем раду нису примењивали наведени Приручник за ФУК.

Организационо успостављање система ФУК започиње оснивањем радне групе за ФУК и именовањем руководиоца задуженог за ФУК.

Прва одлука о образовању радне групе, која ће се бавити питањима организационог успостављања система ФУК у МГСИ, донета је 2015. године, након формирања овог министарства 2014. године. Овом одлуком одређени су и руководиоца и чланови радне групе. Свака наредна одлука/решење (2016, 2018. године) обухватала је радне задатке руководиоца и



чланова радне групе на даљем организационом успостављању и развоју система ФУК, кроз усаглашавање и ажурирање већ постигнутог. Тако су, на пример, основни задаци радне групе образоване решењем из 2018. године били: активности ажурирања постојећих процедура рада, регистра оперативних ризика, мапе пословних процеса и активности, постојеће стратегије управљања ризицима, као и праћење остваривања планираних активности. На основу наведеног може се закључити да је МГСИ имало континуитет у спровођењу активности на успостављању, одржавању и делимичном ажурирању овог система, од почетка његовог увођења 2015. године до краја посматраног периода ревизије 2019. године.

МПНТР је Одлуком министра из 2013. године именовало руководиоца задуженог за успостављање система ФУК. Радна група, која би се бавила питањима везаним за увођење и развој система ФУК, није била образована. Крајем 2019. године донета је Одлука о образовању радне групе за увођење и развој система ФУК и доношење стратегије управљања ризицима за период 2020-2021. године, којом је започет процес организационог успостављања система ФУК. Овом одлуком одређени су руководиоца, чланови радне групе и њихови задаци, као на пример: извршити попис и опис пословних процеса и израдити њихове мапе, идентификовати пословне процесе који нису прописани у писаном облику, идентификовати и проценити ризике и одредити начине управљања ризиком, успоставити контролне активности, успоставити систем информисања, комуникације и поузданог извештавања, успоставити систем контроле и функционисања ФУК, утврдити начин праћења и процене адекватности и функционисања успостављеног система ФУК и сачинити предлог стратегије управљања ризицима за период 2020-2021. године. Ова група није предузимала активности на успостављању система ФУК. У јуну 2020. године, донета је Одлука о изменама и допунама одлуке о образовању радне групе којом је извршена измена и допуна чланова радне групе и Одлука о усвајању Плана активности за имплементацију ФУК. На основу наведеног може се закључити да МПНТР до краја 2019. године није имало активности на успостављању система ФУК на начин који је прописан, иако је имало именованог руководиоца за ФУК још од 2013. године. МПНТР се изјаснило да нема сазнања о активностима на успостављању система ФУК у претходном периоду, јер одговорно лице које је у том периоду било задужено за увођење система ФУК, није више запослено у овом министарству. Такође су истакли да су проблем недовољаног кадровског капацитета у односу на сложеност послова које ово министарство има у својој надлежности и флукуација запослених, утицали на успостављање овог система у претходном периоду. У поступку спровођења ове ревизије, МПНТР је дефинисало кораке процеса успостављања система ФУК, потребне активности на успостављању, одговорна лица и рокове завршетка појединих активности.

Поступак успостављања система ФУК у МОС почео је 2012. године, након доношења решења о образовању радне групе из децембра 2011. године, која ће се бавити питањима организационог успостављања система ФУК. Свако наредно решење (2015. и 2018. године) обухватало је задатке чланова радне групе на даљем организационом успостављању и развоју система ФУК, кроз усаглашавање и ажурирање већ постигнутог. Тако је, на пример, у решењу министра из 2015. године, између осталог, наведен задатак радне групе да, кроз идентификовање промена пословних процеса приказаних у писаним процедурама из фебруара 2013. године, успостави надзор над системом ФУК проценом адекватности. Исте године ажурирани су регистри ризика. Након тога, МОС је 2020. године извршило ажурирање листа и мапа пословних процеса и процедура рада, које су донете 2013. године, као и поновно ажурирање регистра ризика. Такође, први пут 2020. године донели су Стратегију управљања ризицима, управо поступајући по препоруци ДРИ из 2019. године, на основу извршене ревизије финансијских извештаја и правилности пословања овог министарства.

Следећи корак у успостављању система ФУК је доношење акционог плана за успостављање система ФУК.



Почетни кораци на успостављању система ФУК у МГСИ, дефинисани Акционим планом за 2015-2016. годину, били су: спровести самопроцену система интерних контрола, организовати процес увођења ФУК, извршити имплементацију система ФУК, документовати пословне процесе, извршити процену ризика и припремити стратегију управљања ризицима. Ово министарство је сачинило и планове активности у вези са имплементацијом акционог плана за успостављање, примену и развој система ФУК, за 2015. и 2016. годину. Овим плановима биле су прецизиране активности успостављања система. Такође, МГСИ је Акционим планом за период 2017-2018. године предвидело активности на даљем унапређењу и развоју система ФУК. У 2019. години МГСИ је донело Акциони план за унапређење и развој система ФУК за период 2019-2021. године. Постављени су следећи циљеви: јачање координације Радне групе са секторима, Секретаријатом Министарства, организационим јединицама изван сектора и Секретаријата и другим учесницима у процесу унапређења ФУК; праћење развоја методолошких приручника и смерница за ФУК; ажурирање пописа (списка) и опис свих пословних процеса у свим секторима и другим организационим јединицама према обрасцима и упутству ЦЈХ; ажурирање регистра ризика на основу пописаних пословних процеса и стратешких докумената, као и програма односно циљева садржаних у тим документима; одређивање начина управљања ризиком и ажурирање Стратегије управљања ризиком. С тим у вези, 2019. године донет је и План активности на имплементацији акционог плана за успостављање, примену и развој система ФУК.

У поступку ревизије (у јуну 2020. године), МПНТР донело је Одлуку о усвајању плана активности за имплементацију финансијског управљања и контроле, која садржи и План активности за имплементацију ФУК. Наведени план израђен је у складу са препорученим општим приступом имплементацији и спровођењу ФУК, приказаним у Приручнику за ФУК. Планирани рокови за реализацију појединих активности су 2020/2021 година. Такође, МПНТР је 2019. године, актом о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места систематизовало и радно место за ФУК, на које је решењем министра распоређен државни службеник. Између осталог, у опису послова овог лица је да, на пример, обавља следеће послове: проверава законитост, економичност, ефикасност, ризик и наменско коришћење средстава, закључења уговора или спровођења других пословних трансакција; обавља контролу поштовања успостављених политика и процедура и њихове примене; израђује извештај о ФУК намењен ЦЈХ.

Почетни кораци на успостављању система ФУК у МОС дефинисани су Акционим планом из 2013. године. МОС је 2018. године донело Акциони план за увођење система ФУК у МОС, за период 2018-2019. године. Спроведене активности из овог акционог плана су: именован је руководилац задужен за ФУК и чланови радне групе задужени за ФУК (април 2018. године); донет је Правилник о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МОС (октобар 2019. године); ажурирани су пословни процеси (процедуре) и мапе пословних процеса (фебруар 2020. године); донета је Стратегија управљања ризицима и ажуриран Регистар ризика (фебруар 2020. године). Такође, сачињен је и План активности за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК у МОС, за 2019-2020. годину, у којем су наведене активности за све препоручене кораке ажурирања система ФУК и планирани рокови за њихову реализацију.

**Налаз 1.2: МГСИ и МОС су у значајној мери остварила активности које се односе на поједине елементе „COSO” оквира, док је МПНТР значајније кораке на развоју ових елемената предузело у 2020. години**

У успостављању појединих елемената система ФУК могу се користити различите методологије и приступи интерних контрола.

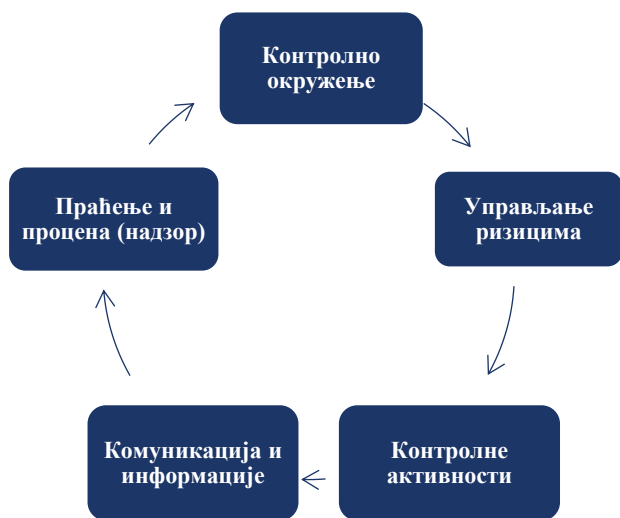
Најшире заступљени приступ успостављања система ФУК је примена концепта „COSO“ оквира „Интерна контрола - Интегрисани оквир“ који је установила Комисија спонзорских



организација Националне комисије за фалсификоване извештаје, позната као Тредвејска комисија.

Овај концепт представља скуп принципа организованих у пет међусобно повезаних елемената, које приказујемо у наставку.

Слика број 8: Успостављање система ФУК применом концепта „COSO“ оквир



У успостављању система ФУК у Републици Србији примењује се концепт „COSO“ оквира, чији елементи су прописани/уграђени у Правилник о ФУК. Сва министарства треба да успоставе ових пет елемената система ФУК.

Анализом достављених података уочили смо да су МГСИ и МОС у одређеном обиму успоставила наведене елементе али и да постоји простор за њихово даље унапређење, док је МПНТР тек 2020. године започело са успостављањем појединих елемената овог система.

Посматрана министарства су истакла одређене проблеме са којим су се суочавали

приликом спровођења елемената „COSO“ оквира. Као основни проблем истакла су обезбеђивање кадровског капацитета који би се бавио питањима успостављања и развоја ФУК. МГСИ је, на пример, као највеће проблеме навело: одлазак обучених кадрова, проблем задржавања квалитетног кадра; наглашен субјективни приступ приликом идентификације ризика и незаинтересованост за праћење утврђених ризика, непостојање утврђених образаца за извештавање који би олакшали контролне активности; постојећи информациони системи нису у довољној мери прилагођени за утврђивање и добијање потребних информација. МОС је, на пример, навело следеће проблеме: утврђивање тона кроз који се наглашава важност интерне контроле; успостављање везе између стратешких и оперативних циљева, недовољна свест о потреби развоја управљања ризицима; подела дужности, разматрање и анализирање интерне контроле; потреба за надоградњом уведеног софтвера за заштиту, чување и безбедност, као и повраћај података; изостанак успостављања интерне ревизије на један од законом предвиђених начина.

У наставку дајемо детаљнији приказ успостављања ових елемената од стране одабраних министарстава.

### 1) Контролно окружење

Контролно окружење утврђује „тон“ у организацији и утиче на свест запослених о значају контрола. Окружење у којем се спроводе пословне активности има велики утицај на ефикасност система ФУК. Оно обухвата: лични и професионални интегритет и етичке вредности руководства и свих запослених; руковођење и начин управљања; одређивање мисија и циљева; организациону структуру, успостављање поделе одговорности и овлашћења, хијерархију и јасна правила, обавезе и права и нивое извештавања; политике и праксу управљања људским ресурсима и компетентност запослених.

Одабрана министарства су на уједначен начин испунила захтеве који одређују елемент „контролно окружење“.



У наставку дајемо приказ прописа/аката којим су министарства уредила контролно окружење у 2019. години.

Табела број 4: Прописи/акта којима се уређује контролно окружење у министарствима

Р.б.	Контролно окружење	МГСИ / МПНТР / МОС
1.	Обезбеђивање личног и професионалног интегритета и поштовање етичких вредности руководства и свих запослених	Кодекс понашања државних службеника Интерно донете директиве/одлуке о правилима понашања запослених у министарству (МГСИ)
2.	Успостављање система руковођења и начин управљања	Правилник о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места
3.	Одређивање мисије и циљева пословања	Мисија, визија и стратешки циљеви дефинисани су у оквиру закона и стратешких докумената који описују надлежности и правце деловања министарства. Оперативни циљеви министарства дефинисани су годишњим програмом рада, који је саставни део годишњег Плана рада Владе.
4.	Одређивање организационе структуре, успостављање поделе одговорности и овлашћења, хијерархије и јасних правила, обавезе и права, као и нивоа извештавања	Правилник о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места
5.	Дефинисане политике и праксе управљања људским ресурсима	Кадровска политика спроводи се у складу са важећим прописима.
6.	Компетентност запослених	Вредновање квалификација/компетенција и успешности државних службеника се врши у складу са важећим прописима.

У циљу остваривања личног, професионалног интегритета и етичких вредности руководства и запослених, субјекти ревизије су се изјаснили да примењују одредбе Кодекса понашања државних службеника. Једино је МГСИ донело и одређене директиве/одлуке којима уређује правила понашања запослених као што су: Директива државних службеника у вези комуникација средствима јавног информисања, Директива о унутрашњем узбуђивању у МГСИ, Директива у поступању запослених и других радно ангажованих лица у МГСИ у циљу заштите безбедности ризика у информационо-комуникационом систему, Директива о правилима облачења, Директива у циљу спречавања сукоба интереса, као и Обавештење о обавези накнаде штете министарству, проузроковане пропустима у раду државних службеника (предмети у управном поступку). Запослени се са правилима понашања упознају у непосредној комуникацији, као и путем објављених аката на интернет страници министарстава.

Руковођење и начин управљања, организациона структура министарства, као и подела одговорности и овлашћења запослених уређена је Правилником о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у министарствима. Овим правилником утврђене су унутрашње јединице министарства, њихов делокруг и међусобни однос; руковођење унутрашњим јединицама; овлашћења и одговорности руководиоца унутрашњих јединица; начин сарадње са другим органима и организацијама. Такође је дефинисан опис послова и број потребних извршилаца за свако радно место, као и услови за запослење (образовање, вештине, радни стаж, остале квалификације и компетенције за рад).

Мисија, визија и стратешки циљеви дефинисани су у оквиру стратешких докумената и документима јавних политика. Оперативни циљеви утврђују се годишњим програмом рада министарства, који је саставни део годишњег Плана рада Владе.

Кадровска политика у министарствима спроводи се у складу са важећим прописима<sup>47</sup>. Попуњавање слободних/упражњених радних места врши се у складу са Уредбом о интерном и јавном конкурсима у државним органима, док се радна успешност државних службеника вреднује једном годишње у складу са Уредбом о вредновању радне успешности државних службеника.

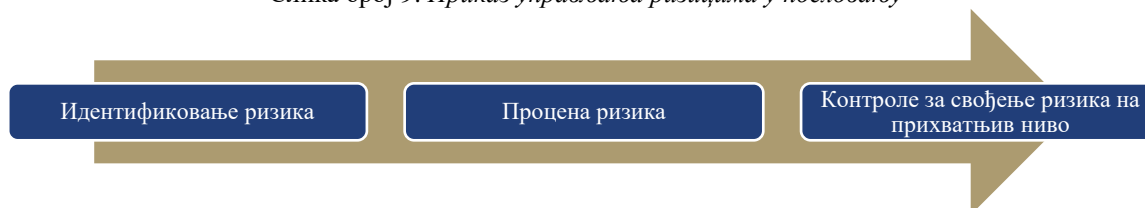
<sup>47</sup> Уредба о начелима за унутрашње уређење и систематизацију радних места у министарствима, посебним организацијама и службама Владе „Службени гласник РС“, бр. 81/2007- пречишћен текст, 69/2008, 98/2012, 87/2013 и 2/2019 - за детаљан опис послова, овлашћења одговорности; Уредба о интерном и јавном конкурсима за попуњавање радних места у државним органима („Службени гласник РС“, број 2/2019) – за спровођење разговора за запошљавање на основу обрасца за оцену који дефинише кадровска служба и вођење евиденције о свим разговорима како би се идентификовали потенцијални будући кандидати; Уредба о одређивању компетенција за рад државних службеника („Службени гласник РС“, број 4/2019) - потребна знања и вештине за свако радно место



## 2) Управљање ризицима

Управљање ризицима обухвата: идентификовање, процену и контролу над потенцијалним догађајима и ситуацијама које могу имати негативан ефекат на остваривање циљева корисника јавних средстава. Ризици могу бити интерни (на пример људска грешка, проновера, пад система, незаконите радње, отуђење средстава, лажно финансијско извештавање) и екстерни (на пример законске измене, природне непогоде, ванредна стања). Важно је да руководиоци у организацији идентификују ризике везане за њихове циљеве.

Слика број 9: Приказ управљања ризицима у пословању



Предуслов управљања ризицима је утврђивање општих и специфичних циљева које организација треба да оствари. Како би обезбедио уверавање да ће се циљеви министарства остварити, министар би требало да донесе стратегију управљања ризиком, коју је потребно ажурирати сваке три године, као и у случају када се контролно окружење значајније измени.

Такође, руководство мора донети одлуку о томе које радње треба предузети како би се одговорило на идентификоване ризике, што ће зависити од утицаја и вероватноће појављивања истих, али и од спремности организације да прихвати одређени ризик.

Успостављање контрола омогућава свођење ризика на прихватљив ниво и исте би требало анализирати и ажурирати најмање једном годишње. Добро функционисање управљања ризицима превентивно делује на појаву неправилности.

У наставку дајемо приказ успостављања управљања ризицима у одабраним министарствима.

Табела број 5: Приказ успостављања управљања ризицима у одабраним министарствима

Р.б.	Управљање ризицима	МГСИ/МОС	МПНТР
1.	Дефинисани стратешки и оперативни циљеви	Годишњи Програм рада министарства за 2018. и 2019. годину, који је саставни део годишњег Плана рада Владе	Програм рада министарства за 2018. и 2019. годину, који је саставни део годишњег Плана рада Владе Републике Србије
2.	Дефинисани циљеви су усаглашени са одговарајућим законима и прописима	Да Годишњи извештај о ФУК за 2019. годину	Да Годишњи извештај о ФУК за 2019. годину
3.	Дефинисани циљеви пословног процеса	Мапе пословних процеса/ Регистри ризика по секторима министарстава	НЕ
4.	Идентификовани ризици на нивоу министарства	Регистри ризика по секторима министарстава	НЕ
5.	Извршена процена ризика	Регистри ризика по секторима министарстава	НЕ
6.	Дефинисане могуће радње и/или контроле за смањење ризика	Регистри ризика по секторима министарстава	НЕ
7.	Стратегија управљања ризицима	ДА - МГСИ 2016. године ДА - МОС 2020. године	ДА (септембар 2020)*
8.	Извештавање руководства о ризицима	уређено Стратегијом управљања ризицима	уређено Стратегијом управљања ризицима

\*Предузета мера у поступку ревизије

Стратешки и оперативни циљеви министарстава утврђени су Годишњим Програмом рада министарства који је саставни део годишњег плана рада Владе. Влада усваја годишњи план рада, којим одређује своје циљеве и послове, као и циљеве и послове органа државне управе и очекиване резултате.

МГСИ и МОС су се изјаснила да су ризици утврђени и процењени у односу на законом прописане услове и циљеве самог министарства и да су исти приказани у Регистру ризика. Ова



министарства су идентификовала и проценила ризике у пословању и сачинила регистре ризика на нивоу унутрашњих организационих јединица. Регистри ризика, за сваку организациону јединицу, пружају информације о: називу и циљу пословног процеса, процењеном ризику, контролним механизмима за утврђене ризике, процени њиховог утицаја/вероватноће, року за извршење планираних радњи и одговорном лицу. Такође, оба министарства су последњим решењем о образовању радне групе за ФУК навела да су чланови радне групе именовани и за координаторе у процесу управљања ризицима, а који се баве активностима идентификовања, процене, праћења и ажурирања ризика који имају негативно дејство на остваривање стратешких и оперативних циљева министарства.

Такође, МГСИ и МОС су идентификовали и проценили ризике пословних процеса које су приказали у Мапама пословних процеса и Процедурама, на нивоу свих организационих јединица. У регистрима ризика МГСИ и МОС дефинисане су контролне активности односно предузимање неопходних радњи за решавање сваког ризика, како би се идентификовани ризици свели на прихватљив ниво. МГСИ је, на пример, у оквиру пословног процеса Израда и доношење/измене и допуне просторног плана Републике Србије<sup>48</sup>, идентификовало више ризика које је оценило као високе. За све ризике дефинисало је контролне механизме и могуће радње за смањење ризика, које приказујемо на следећи начин.

Табела број 6: Пример идентификованих ризика и могућих радња за решавање истих у МГСИ

Пословни процес МГСИ	Идентификовани ризици	Могуће радње за решавање ризика
Израда и доношење/измене и допуне просторног плана Републике Србије (Сектор за просторно планирање, урбанизам и становање)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• недостатак, односно непостојање неопходних података и ажурираних подлога за читаву територију Републике Србије;</li> <li>• недостатак средстава за израду неопходних студија, анализа ефеката, ангажовања стручњака;</li> <li>• кашњење у достављању података /услова, сагласности, мишљења и друго;</li> <li>• недовољно средстава за спровођење прописаних процедура.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➢ интензивнија сарадња са органима, организацијама и различитим институцијама;</li> <li>➢ перманентна едукација запослених за потребе израде неопходних анализа;</li> <li>➢ обезбеђење неопходних средстава за потребе израде студија;</li> <li>➢ ангажовање стручњака за различите области;</li> <li>➢ интензивнија сарадња у процесу прикупљања података и мишљења и друго.</li> </ul>

С друге стране, МОС је, на пример, у оквиру пословног процеса Реализација ИПА пројекта<sup>49</sup>, предвидело ризик „Прекид извођења радова“, који је оценило као висок. Како би свело овај ризик на прихватљив ниво МОС је предвидело следеће контролне активности: појачану контролу рада надзорног органа и редован обилазак и контролу градилишта од стране извршилаца који прате реализацију пројекта.

Начине управљања ризицима ова министарства утврдила су Стратегијом управљања ризицима, коју је МГСИ донело 2016. године, а МОС 2020. године. МПНТР усвојило је ову стратегију у септембру 2020. године, у поступку спровођења ове ревизије.

Циљ доношења Стратегије управљања ризицима МГСИ је увођење праксе и успостављање оквира за управљање ризицима који одговарају специфичностима овог министарства. Сврха ове стратегије је да у све процесе планирања и доношења одлука угради управљање ризицима као стандард, општеприхваћени концепт, који треба да помогне оптималном коришћењу јавних средстава. Управљање ризицима постаје саставни део система управљања.

Како се у Стратегији управљања ризицима МОС наводи, креирање оваквог документа резултат је свеобухватног сагледавања комплексног система ФУК, са једне стране, и слабе свести о развоју истог, са друге стране. Сврха Стратегије је да побољша, унапреди и олакша остваривање стратешких циљева и мисије МОС кроз управљање претњама и коришћењем шанси, односно кроз стварање окружења које доприноси већем квалитету и резултатима свих активности, на свим нивоима управљања. Област примене Стратегије су све пословне активности.

<sup>48</sup> у оквиру организационе јединице Сектор за просторно планирање, урбанизам и становање

<sup>49</sup> у оквиру организационе јединице Сектор за међународну сарадњу и европске интеграције-Група за ИПА пројекте и међународне фондове





Циљ доношења Стратегије управљања ризицима у МПНТР је да се у овом министарству уведе пракса управљања ризицима и успостави оквир којим ће се у будућем периоду развијати сам процес управљања. Овом стратегијом прописује се начин процене, рангирања, поступања и одговор на све ризике идентификоване кроз Регистар ризика; дефинишу се све врсте екстерних и интерних ризика; одређује се процес управљања ризицима и мере за смањење ризика; планира се начин праћења, управљања и извештавања о ризицима; дефинише се подела улога, овлашћења и одговорности у управљању ризицима и планира се едукација запослених за систем ФУК.

Сва три министарства су у Стратегији управљања ризицима описала начин извештавања о ризицима.

С тим у вези МГСИ је уредило да су руководиоци организационих делова Министарства дужни да једном годишње информишу министра и стручни колегијум о управљању ризицима. Координатор за ризике припрема Годишњи извештај о управљању ризицима и Извештај о показатељима успешности спровођења стратегије управљања ризицима. МГСИ се изјаснило да се извештавање о најзначајнијим ризицима врши на колегијуму и непосредно на секторским састанцима. У поступку ревизије достављен нам је извештај о показатељима успешности спровођења стратегије управљања ризицима за 2018. и 2019. годину, док се Годишњи извештај о управљању ризицима није радио јер није било нових идентификованих ризика у претходном периоду.

МОС је у Стратегији управљања ризицима предвидело, између осталог, да координатори за ризике свих организационих јединица, најмање једном годишње, или ако се за то укаже потреба, израђују извештаје о управљању ризицима и достављају их координатору за успостављање процеса управљања ризицима. МОС је истакло да се стратешки и оперативни ризици разматрају с времена на време на састанцима руководства, а извештавање о најзначајнијим ризицима обавља се кроз недељне извештаје које свака унутрашња организациона јединица припрема и доставља Кабинету министра. Као пример наведеног, достављени су нам недељни извештаји Секретаријата министарства за период 12-16. августа 2019. године и период 27-31. јануара 2020. године.

МПНТР је Стратегијом управљања ризицима из 2020. године уредило начин извештавања о ризицима. Извештаји о процесу управљања ризицима се припремају и достављају овлашћеном руководиоцу најмање једном годишње. Руководилац организационе јединице у којој је ризик идентификован, између осталог, обавештава запослене о утврђеним ризицима и о донетим одлукама у вези са обавештењима о утврђеним ризицима. Такође, овом стратегијом дефинисани су и кључни показатељи успешности. Имајући у виду да је Стратегија донета у септембру 2020. године, није било овакве врсте извештавања.

### *3) Контролне активности*

Контрола обухвата писане политике и процедуре и њихову примену, успостављене да пруже разумно уверавање да су ризици за постизање циљева ограничени на прихватљив ниво који је дефинисан у процедурама за управљање ризиком. У суштини оне обезбеђују спровођење директива руководства и подразумевају предузимање неопходних радњи за решавање ризика и остваривање циљева ентитета.

Успостављање контролних активности би требало, између осталог, да обезбеди: адекватну ауторизацију и одобравање, поделу дужности и пренос овлашћења, немогућност да једно лице буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролне активности, правила за приступ средствима и информацијама, претходну проверу законитости, процедуре потпуног, тачног и благовременог књижења, надгледање процедура и извештавање, процедуре управљања људским ресурсима и правила документовања свих трансакција и послова.



У успостављању система ФУК, потребно је утврдити пословне процесе организације, односно извршити сегментацију организације. У Приручнику о ФУК се наводи да не постоји најбољи модел који се може применити у процесу сегментације организације, али је ЦЈХ, ради уједначеног поступања и усаглашавања опште форме, припремила и предложила следеће обрасце:

- Образац 1 - Листа пословних процеса,
- Образац 2 - Мапа пословних процеса,
- Образац 3 - Документација о систему – процедуре,
- Образац 3-а - Документација о систему (вертикални преглед) и Процедуре.

Руководство би требало да обавља прегледе успостављених контрола, који представљају детаљна испитивања контролних активности и чине суштину система ФУК. Један од препоручених приступа за анализу интерних контрола су: идентификовање контролних активности, анализа општег контролног окружења, документовање контролних активности, оцена очекиваних контрола и тестирање контрола. Након анализе дизајна система и тестирања функционисања контрола, лице које је обавило преглед треба да донесе закључке у смислу ефективности контрола.

Активности Корективне радње се примењују у областима у којима контроле не пружају у разумној мери уверавање о испуњавању циља контроле или у којима постоје непотребне контроле. За ове контроле потребно је предузети накнадне активности или корективне мере.

У даљем тексту дајемо приказ предузетих активности одабраних министарстава у вези са успостављањем контролних активности.

Табела број 7: Приказ успостављених контролних активности у министарствима<sup>50</sup>

Р.б.	Контролне активности	МГСИ	МПНТР	МОС
1	Да ли су детаљно описани пословни процеси, укључујући ток документације, кораке у доношењу одлука, рокови за завршетак посла и успостављени контролни механизми?	Да (Листа пословних процеса, Мапе пословних процеса, Документације о систему - процедуре и Документације о систему - вертикални преглед)	Да-Делимично	Да (Листа пословних процеса, Мапе пословних процеса, Документације о систему - процедуре и Документације о систему - вертикални преглед )
2	Да ли су прописане процедуре рада (опис послова и дужности)?	Да (Регистар ризика, Мапе пословних ризика, Процедуре)	Да -Делимично	Да (Регистар ризика, Мапе пословних ризика, Процедуре )
3	Да ли писане процедуре садрже описе контролних активности?	Да (Регистар ризика и Документација о систему - процедуре)	Да -Делимично	Да (Регистар ризика и Документација о систему - процедуре)
4	Да ли је обезбеђено да исто лице не обавља две или више следећих дужности: предлагање, одобравање, извршење и евидентирање пословне промене (подела дужности)?	Да (Директива о достављању аката на потпис овлашћеном лицу број 110-00-000173/2014-01)	Да-Делимично	Да У највећем делу (због величине организације примењује се појачана контрола или надзор)
5	Да ли се обавља периодични преглед политика и процедура контролних активности?	Да - у највећем делу	Да-Делимично	Да-Делимично
6	Да ли се предузимају корективне радње у функцији отклањања уочених недостатака у систему интерних контрола?	Да (изменом интерних процедура)	Да-Делимично	Да -У највећем делу

МГСИ и МОС су детаљно описала пословне процесе у својим организацијама укључујући ток документације, кораке у доношењу одлука, рокове за завршетак посла и успостављене контролне механизме. МГСИ је први пут утврдило пословне процесе у својој организацији 2015. године, које је ажурирало 2017. године, док је МОС прве пословне процесе уредило 2013. године,

<sup>50</sup> приказ појединих одговора на питања која су министарства дала у Годишњем извештају о систему ФУК за 2019. годину



а ажурирало их 2020. године. Оба министарства су извршила сегментацију организације и утврдила листе пословних процеса, мапе пословних процеса и документацију о систему, односно процедуре са вертикалним прегледом на нивоу свих унутрашњих организационих јединица министарстава. Тако је МГСИ у 2017. години идентификовало и на овај начин уредило 438 пословних процеса за 13 унутрашњих организационих јединица, док је МОС у 2020. години идентификовало и уредило 61 пословни процес за три организациона дела и Фонд за младе таленте.

У поступку ревизије извршили смо увид у листе пословних процеса, мапе и дијаграме пословних процеса/процедура за четири организационе јединице МГСИ (Сектор за ваздушни саобраћај и транспорт опасне робе, Сектор за водни саобраћај и безбедност пловидбе, Сектор за међународну сарадњу и европске интеграције и Групу за интерну ревизију) и четири организационе јединице МОС (Сектор за спорт, Сектор за омладину и Сектор за међународну сарадњу и европске интеграције, као и Фонд за младе таленте). Сва документа су сачињена у складу са препорученим обрасцима које је за ту сврху израдила ЦЈХ.

МПНТР није извршило сегментацију организације и није израдило листе и мапе пословних процеса, али је Одлуком о усвајању плана активности за имплементацију ФУК одредило 2021. годину као крајњи рок за завршетак ове активности. Међутим, у свом пословању ово министарство од 2018. године примењује писане процедуре (16 процедура) које су донете уз примену дефиниција стандарда SRPS ISO 9000-2015<sup>51</sup>. У процедурама се наводи предмет процедуре, подручје њене примене, одговорна лица за њено успостављање, примену и одржавање. Приказана је веза са другим документима и дат опис активности, као и упутства, записи и прилози у вези примене.

Такође, министарства су поједине контролне активности уредила интерним актима, процедурама, одлукама и оперативним упутствима, које приказујемо у *Прилогу 2 Извештаја*.

У вези са прегледом контролних активности и сагледавањем њихове ефикасности, МГСИ се изјаснило да руководство периодично врши преглед контролних активности, а као проблем код ових прегледа наводи непостојање утврђених образаца за извештавање.

Такође, МГСИ је истакло да спроводи корективне радње у вези са контролним активностима кроз измену процедура, док је МОС у посматраном периоду извршило одређене корективне радње, поступајући по препоруци интерног ревизора (у области јавне набавке мале вредности). МПНТР има успостављене контролне активности, али се оне не ажурирају, не идентификују њене слабости и не спроводе корективне радње у циљу њиховог отклањања на начин који захтева систем ФУК.

У погледу обезбеђивања поделе дужности, МГСИ се изјаснило да успостављене процедуре обезбеђују поделу дужности. У том смислу, ово министарство израдило је Директиву о достављању аката на потпис овлашћеном лицу којом се ближе дефинише поступак достављања аката на потпис лицу овлашћеном за потписивање, тако што се на примерку акта који се доставља на потпис, потписују запослени који обрађују, контролишу и одобравају акт. МОС навело је да је усвајањем акта о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МОС, извршена подела дужности и овлашћења запослених, чиме је онемогућено да једно лице у исто време буде одговорно за ауторизацију, извршење, књижење и контролне активности. Настављено је са применом система дуплог потписа у коме ни једна обавеза не може бити преузета или извршена плаћање без потписа руководиоца корисника јавних средстава и руководиоца финансијске службе, или другог овлашћеног лица. За плаћање обавеза у МПНТР, пре потписа министра, потребно је обезбедити потписе лица које је припремило, лица које је контролисало настали пословни догађај, затим потпис помоћника министра за финансије и државног секретара.

<sup>51</sup> Системи менаџмента калитетом - Основе и речник



#### **4) Комуникација и информације**

Систем информација и комуникација омогућава прикупљање и размену информација из интерних и екстерних извора, које су потребне за управљање, спровођење и надзор над послом. Организација мора имати утврђене процедуре и безбедне опције за пренос информација и комуникацију у виду редовних и хитних састанака, извештаја радних група, прикупљања и управљања подацима, информисања запослених о неправилностима. Поред тога, треба обезбедити комуникацију запослених са највишим нивоима, тако да запослени имају адекватне информације на располагању, како би лакше обављали своје задатке.

У даљем тексту приказујемо на који начин су министарства уредила ову област.

Сва три министарства су се изјаснила да се комуникација и размена информација унутар министарства одвија путем редовних и хитних састанака, телефонским и интернет везама, писаним извештајима руководиоца свих нивоа и извршилаца. На исти начин запосленима се преносе информације у вези са системом интерних контрола, усвојеним политикама, директивама и процедурама, као и уоченим проблемима и неправилностима у пословању. Министарства нису посебним писаним процедурама уредила систем интерне и екстерне комуникације, осим што је МГСИ донело Директиву државних службеника у вези комуникација средствима јавног информисања. На интернет страници министарства презентују се информације за екстерно заинтересоване стране.

Сва три министарства су се изјаснила да редовно сачињавају извештаје за руководство, о оствареним приходима, извршењу финансијских и других планова, о расположивим средствима, исказаним обавезама и потраживањима. Такође је истакнуто да се на редовним састанцима у оквиру појединих сектора, запослени информишу о расположивим средствима за реализацију појединих активности. Тако на пример, МГСИ је доставило различите типове извештаја из 2017/2018. године који се односе на: извршење буџета, одступање од приоритетних области финансирања, обављена службена путовања у земљи и иностранству, наменско коришћење средстава субвенција, финансијску реализацију кредита и други.

Упознавање запослених у МГСИ и МОС са значајем и потребом увођења, развоја и потпуне примене ФУК врши се на састанцима организованим од стране руководиоца унутрашњих организационих јединица. МГСИ је истакло да се информисање запослених у вези са донетим актима (процедурама, директивама и другим актима), врши путем састанака, затим систем администратора и објављивањем на интернет страници министарства. Такође, комуникација у МОС се одвија путем редовних и хитних састанака, телефонским и интернет везама.

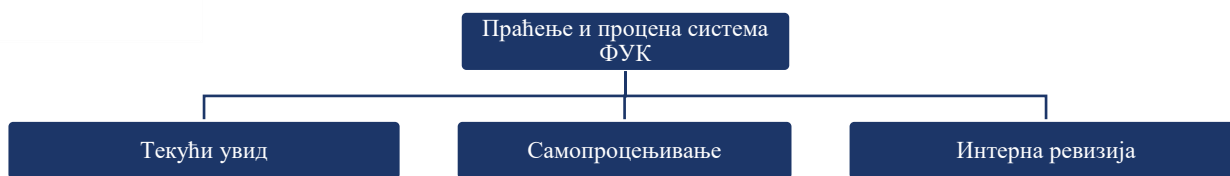
Руководство МГСИ и МОС се о функционисању система ФУК упознаје на редовним састанцима/колегијумима, као и путем извештаја и анализа. Као пример информисања руководства о систему ФУК, МГСИ доставило нам је Извештај о систему ФУК који је израдила секретар министарства и упутила министарки, а у коме се наводе реализоване активности на успостављању, примени и развоју система ФУК, док је МОС доставило недељни извештај Секретаријата упућен Кабинету министра. До краја 2019. године МПНТР није вршило информисање руководства о функционисању система ФУК, али је планом активности за имплементацију ФУК из 2020. године, планирано увођење ове активности. Информисање и комуникација у вези са остваривањем циљева овог министарства врши се одржавањем хитних састанака.

#### **5) Праћење и процена (надзор)**

Праћење и процена система обухвата увођење система за надгледање финансијског управљања и контроле, проценом адекватности и његовог функционисања. У наставку приказујемо начине праћења и процене система ФУК.



Слика број 10: Начини праћења и процене система ФУК



Праћење система ФУК углавном се врши текућим увидом, односно слабости система се разматрају на састанцима највиших руководилаца у министарству.

Сва министарства сачињавају годишње извештаје о оствареним циљевима министарстава који се достављају Влади и представљају саставни део Годишњег извештаја о раду Владе. Такође, министарства по потреби сачињавају и друге извештаје на недељном/месечном и кварталном нивоу.

Планирани циљеви МГСИ делимично се остварују, у зависности од одобреног буџета, расположивих средстава, као и ребаланса буџета. Узроци евентуалних одступања од дефинисаних циљева, анализирају се на састанцима. Такође, процедуре које омогућавају запосленима да информишу руководство о уоченим слабостима у систему интерних контрола, су делимично успостављене.

МОС се изјаснило да успостављени систем ФУК у великој мери доприноси реализацији планираних циљева, директно доприносећи ефективном, економичном и ефикасном коришћењу ресурса министарства. Узроци евентуалних одступања од дефинисаних циљева, анализирају се на састанцима у оквиру сектора, међусекторским састанцима и на колегијумима на нивоу министарства, али се о томе не воде записници.

МПНТР у претходном периоду није вршило процену адекватности и функционисања система ФУК имајући у виду, да је ово министарство тек крајем 2019. године почело да успоставља овај систем на начин који је прописан.

Руководиоци, односно министри једном годишње процењују достигнути ниво интерне контроле, оцењујући свих пет елемената система ФУК кроз Упитник о самооцењивању интерних контрола, а који је саставни део Годишњег извештаја о систему ФУК. Сва три министарства су на овај начин проценила своје системе ФУК у 2018. и 2019. години.

У наставку дајемо приказ самооцењивања појединих успостављених елемената система ФУК од стране министарстава у 2018/2019. години на основу података/оцена датих у Упитнику за самооцењивање интерних контрола.

Табела број 8: Самооцењивање интерне контроле у оквиру Годишњег извештаја о систему ФУК

Опис	МГСИ		МПНТР		МОС	
	2018	2019	2018	2019	2018	2019
Контролно окружење	5,00	4,83	4,48	3,73	4,61	4,22
Управљање ризицима	4,88	4,81	2,56	3,50	4,13	4,00
Контролне активности	5,00	4,70	4,80	3,09	4,90	4,00
Информације и комуникација	4,62	5,00	3,69	3,56	4,62	4,38
Праћење (надзор) и процена	4,69	4,42	3,46	3,17	3,69	4,00
<b>Просечна оцена свих елемената ФУК</b>	<b>4,84</b>	<b>4,75</b>	<b>3,80</b>	<b>3,41</b>	<b>4,39</b>	<b>4,12</b>

Приказане оцене у табели указују да је МГСИ постигло највише у области успостављања и спровођења интерне контроле. С друге стране, МПНТР је успостављене интерне контроле оценило слабијим оценама, имајући у виду да формално није успоставило систем ФУК у овом периоду. Самооцењивање интерне контроле треба посматрати кроз призму могуће субјективности руководилаца у оцењивању постигнутих резултата у овој области.

Интерна ревизија такође сагледава успостављање система у министарствима и даје препоруке за унапређење истих. Јединица за интерну ревизију даје мишљење о адекватности, ефективности и



поузданости система успостављених интерних контрола у министарству. Такође, она приликом обављања ревизија процењује ефикасност и адекватност процеса управљања ризицима, нарочито ефикасност контролних активности (процедура) и даје препоруке за побољшање система ФУК. Тако је, на пример, интерна ревизија МГСИ у претходном периоду дала препоруке за унапређење система пописа имовине и обавеза, док је интерна ревизија МОС препоручила одређене корективне активности у спровођењу поступка јавне набавке мале вредности.

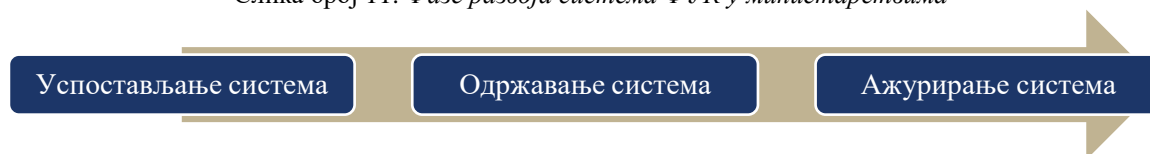
Интерна ревизија МГСИ се изјаснила да је систем ФУК у оквиру овог министарства у највећој мери успостављен и добро функционише, али да увек постоји простор за побољшање успостављених контролних механизма на чему се континуирано и ради.

Интерна ревизија МПНТР у претходном периоду није сагледавала пословне процесе самог министарства, већ пословање индиректних корисника овог министарства. С тим у вези, интерна ревизија МПНТР није дала мишљење о адекватности, ефикасности и поузданости система успостављених интерних контрола у овом министарству, док је интерна ревизија МОС оценила да је ово министарство успоставило ФУК у одређеном обиму уз могућност даљег развоја система.

### **Налаз 1.3: Успостављен систем ФУК у МГСИ и МОС у претходном периоду није редовно ажуриран**

Успостављени систем ФУК треба одржавати и ажурирати, у циљу његовог сталног унапређења. Поред одговорности за успостављање система ФУК, министар је одговоран и за одржавање и редовно ажурирање овог система.

Слика број 11: Фазе развоја система ФУК у министарствима



Правилником о ФУК предвиђено је да руководилац КЈС ажурира стратегију управљања ризиком сваке три године, као и у случају када се контролно окружење значајније измени. Такође, контроле које служе за свођење ризика на прихватљив ниво морају бити анализирани и ажурирани најмање једном годишње.

Ажурирање система може се посматрати кроз измену организационе структуре, у складу са променама унутар и ван организације, као што су: прописи, уговори, стратегије, политике, стратешки планови и циљеви организације. Регистар ризика треба ажурирати у складу са свим интерним и екстерним променама које утичу на организацију и треба одредити лице које ће ажурирати регистар ризика. Радне процедуре и организационе шеме унутар организације треба ажурирати и навести датуме ажурирања, како би се обезбедила усаглашеност са законима и прописима. Ажуриране процедуре морају бити достављене свим запосленима, на које се процедуре односе.

Активности ажурирања система ФУК планирају се у Плану активности за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК.

### **Ажурирање система ФУК**

У наставку дајемо приказ активности министарстава у вези са ажурирањем система ФУК.

МГСИ утврдило је пословне процесе 2015. године, а исте ажурирало 2017. године. Стратегија управљања ризицима усвојена је 2016. године, а Регистар ризика 2017. године. Стратегија управљања ризицима и Регистар ризика након усвајања нису били ажурирани. МГСИ сматра да до сада није било потребе за њиховим ажурирањем, да се процедуре поштују и да су ризици сведени на најмању могућу меру. Регистар ризика усклађује се на састанцима



колегијума, како би се проверило јесу ли планиране мере за ублажавање ризика предузете и јесу ли оствариле очекиване резултате.

Акционим планом за унапређење и развој система ФУК у МГСИ за период 2019-2021. године, предвиђено је ажурирање Стратегије управљања ризицима, до 31.10.2020. године и континуирано ажурирање Регистра ризика. У поступку ревизије МГСИ је ажурирало Стратегију управљања ризицима и регистре ризика. Такође до краја 2020. године, предвиђено је ажурирање листа, мапа пословних процеса и документације о систему (процедура). МГСИ се изјаснило да се успостављене контроле делимично ажурирају тако што руководство периодично врши преглед контролних активности и ажурира их по потреби (у циљу спречавања пропуста и грешака, кориговања постојеће поделе дужности).

МОС је утврдило пословне процесе и регистар ризика 2013. године. У претходном периоду регистар ризика је ажуриран неколико пута и то 2014. године, 2015. године и 2020. године, али није ажуриран у периоду 2016 – 2019. године. МОС је у претходном периоду ажурирало интерне процедуре, док листе и мапе пословних процеса нису ажуриране у периоду 2014 – 2019. година. Као разлог за наведено, МОС наводи недовољан кадровски капацитет. Пословни процеси овог министарства ажурирани су 2020. године, након доношења новог Правилника о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МОС. Ово министарство је тек 2020. године донело Стратегију управљања ризицима, иако је ризике пословања идентификовало много раније.

Нередовно ажурирање успостављеног система ФУК може довести до ризика да контролне активности неће адекватно одговорити на утврђене ризике.

МПНТР није до краја 2019. године успоставило систем ФУК на начин који је прописан, па из тог разлога нису вршене ни активности ажурирања овог система.

### **Даљи планови развоја система ФУК**

МГСИ се изјаснило да у наредном периоду планира праћење и контролу ризика и даље усаглашавање пословних процеса са новим прописима и околностима које могу утицати на пословне процесе. Акционим планом за унапређење и развој система ФУК за период 2019-2021. године предвиђене су активности даљег развоја овог система.

МОС се изјаснило да у наредном периоду планира: систематизовање новог радног места, на коме би се један запослени бавио искључиво унапређењем и праћењем система ФУК, доношење годишњег плана обуке запослених, упознавање запослених са Стратегијом управљања ризицима МОС, прописивање процедуре за приступ подацима и евиденцијама, затим прописивање ефикасног и ефективног система интерне, вербалне или електронске комуникације, прописивање процедуре за умножавање података ради чувања и повраћај података у случају губитка. Планом активности за успостављање, одржавање и редовно ажурирање система ФУК у МОС за 2019-2020. годину дефинисане су активности развоја система.

Основни план МПНТР је да успостави систем ФУК на прописан начин, како је предвиђено Одлуком о усвајању Плана активности за имплементацију ФУК, а која се односи на 2020/2021. годину.



## **ЗАКЉУЧАК 2: Неформирање јединице за ИР у МОС и делимична попуњеност јединице за интерну ревизију у МГСИ и МПНТР, отежава остваривање функције интерне ревизије која има за циљ унапређење укупног процеса пословања**

Наш циљ био је да испитамо да ли је и на који начин ИР успостављена код одабраних министарстава, као и да ли успостављена ИР доприноси унапређењу пословања организације и помаже организацији да оствари своје циљеве.

Како би субјекти ревизије обезбедили независну, стручну и систематску процену пословних система у својој организацији и предузели мере за унапређење пословања, потребно је да успоставе организационо и функционално независну јединицу интерне ревизије. Интерна ревизија даје стручно мишљење и препоруке руководству, како би управљачки и контролни системи у организацији били успостављени у складу са правилима и стандардима, односно начелима доброг финансијског управљања. Интерни ревизори нису одговорни за успостављање, функционисање и развој система за ФУК, већ су одговорни за процену функционисања тог система, утврђивање потенцијалних слабости, недостатака и нерегуларности у истом, као и давање препорука за побољшање и предузимање корективних активности. Руководилац организације је одговоран за спровођење препорука интерне ревизије.

На основу напред наведеног истражили смо:

- ✓ да ли су субјекти ревизије успоставили организационо и функционално независну јединицу ИР,
- ✓ начин спровођења ревизијских поступака (процена ризика, одлука о предмету ревизије, начину обављања и извештавању о обављеној ревизији) и давање саветодавних мишљења,
- ✓ да ли руководиоци субјеката ревизије примењују дате препоруке у циљу унапређења пословања и ефикаснијег постизања циљева пословања.

Ревизијом смо утврдили следеће:

а) Прописима је утврђено да министарства образују јединицу за ИР са најмање три интерна ревизора. МГСИ и МПНТР су нормативно успоставила јединицу за интерну ревизију, док МОС то није учинило, већ је систематизовало само једно радно место интерног ревизора, из разлога недовољног броја запослених у овом министарству. Међутим, ни то радно место у МОС није било попуњено јер пријављени кандидати на конкурсима нису испуњавали тражене услове за обављање послова овог радног места. У посматраном периоду МОС је ангажовањем лица по основу уговора, обављало послове интерне ревизије. Наведено је створило ризик да послови интерне ревизије нису у довољној мери допринели унапређењу пословања и остваривању циљева овог министарства. С друге стране, МГСИ и МПНТР нису имала потпуну кадровску попуњеност јединице за интерну ревизију. У МГСИ нису били створени услови за планирану кадровску реорганизацију, док је у МПНТР проблем био у ограничењу запошљавања у јавном сектору. Наведено може имати за последицу да интерна ревизија није у довољној мери ефикасно обављала своје послове у складу са стандардима интерне ревизије.

б) Прописима је утврђено да је за одређивање броја потребних интерних ревизора, неопходно урадити анализу пословања министарства, у смислу процене ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располаже то министарство и броја запослених. МПНТР је систематизовало четири радна места за интерног ревизора, без извршене анализе, иако у својој надлежности има 1.982 индиректна корисника код којих обавља интерну ревизију, док су планирани расходи и издаци овог министарства за 2019. годину износили 209 милијарди динара. Наведено може створити ризик да број систематизованих интерних ревизора





није у складу са обимом и сложености пословних процеса у министарству, чиме се доводи у питање већи допринос интерне ревизије у постизању циљева и унапређењу пословања министарства.

в) Рад интерне ревизије заснива се на донетом стратешком и годишњем плану интерне ревизије којима се утврђују њени задаци и циљеви. Годишњи план интерне ревизије доноси се на основу Стратешког плана. МПНТР је донело Стратешки план за период 2017-2019. године. Годишњи планови интерне ревизије за 2018/2019 годину у МПНТР нису били усклађени са наведеним стратешким планом, због пропуста у ажурирању истог. Такође, у посматраном периоду у овом министарству нису спроведене све ревизије планиране годишњим планом, због обављања ванредних ревизија по захтеву министра. Наведено упућује на ризик да интерна ревизија неће остварити у потпуности планиране циљеве и дати благовремени допринос унапређењу оних пословних процеса за које је претходно проценила да су ризични.

### Налаз 2.1: МОС још увек није успоставило јединицу за ИР, док МГСИ и МПНТР немају потпуну кадровску попуњеност јединице

Министарства имају прописану обавезу успостављања посебне функционалне независне организационе јединице за интерну ревизију. То практично значи да би министарства требало да образују јединицу за ИР са најмање три интерна ревизора, од којих је један руководиоца јединице за интерну ревизију.

Успостављена јединица за ИР би требало да буде функционално и организационо независна, при чему се функционална независност огледа у самосталности и независности планирања, спровођења и извештавања о обављеним интерним ревизијама, док организациона независност подразумева организациону издвојеност јединице за ИР у односу на друге организационе делове министарства. Јединица за интерну ревизију о свом раду директно извештава руководиоца КЈС, односно министра.

МПНТР је 2009. године међу првима започело активности на успостављању јединице за ИР, док је МОС активности на успостављању ИР започело 2010. године, а МГСИ 2014. године.

У наставку дајемо упоредни преглед успостављене јединице за ИР у одабраним министарствима у посматраном периоду.

Табела број 9: Упоредни преглед успостављене јединице за ИР у одабраним министарствима

Р.Б	Опис	МГСИ		МПНТР		МОС	
		2018.	2019.	2018.	2019.	2018.	2019.
1.	Успостављена јединица за ИР	✓	✓	✓	✓	✗	✗
2.	Организациона форма јединице	Група за ИР		Група за ИР		Самостални извршилац за послове интерне ревизије	
3.	Број систематизованих радних места	3	3	4	4	1	1
4.	Број запослених интерних ревизора	2	2	4*	3	0**	0**
5.	Именован руководиоца Јединице за ИР	✗	✗	✓	✓	✗	✗
6.	Повеља интерне ревизије	✓	✓	✓	✓	✓	✓
7.	Етички кодекс	✓	✓	✓	✓	✓	✓
8.	Методологија рада /Примена приручника за интерне ревизоре (МФ)	✓	✓	✓	✓	✗	✓

\* До децембра 2018. године су била попуњена 4 радна места, када је руководиоца Групе за интерну ревизију отишла у пензију

\*\*У 2018. години било је повремено/периодично ангажовање интерних ревизора по осовну уговора, од августа 2019. године ангажован је интерни ревизор по уговору, који ради и у 2020. години.

У 2018/2019. години сва три министарства су обезбедила организациону независност Јединице за ИР/интерног ревизора, имајући у виду да су интерним актима о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места систематизовали ове послове независно у односу на друге организационе делове министарства.



С тим у вези, МГСИ и МПНТР су нормативно успоставила јединицу за интерну ревизију, док МОС то није учинило на начин који је прописан.

Наиме, МОС није нормативно успоставило јединицу за интерну ревизију са најмање три систематизована радна места, већ је за послове интерне ревизије систематизовало једно радно место - самостални извршилац изван свих унутрашњих јединица. Проблем успостављања јединице за ИР, ово министарство имало је и у претходном периоду, а основни разлог за то је, како наводе, недовољан број запослених у овом министарству. С тим у вези, МОС се изјаснило да није било у могућности да оформи посебну унутрашњу јединицу за ИР (изван сектора и Секретаријата, а на нивоу Групе), са три извршиоца, узимајући у обзир постојећи број запослених. Наиме, како наводе, преузимањем извршиоца из других основних унутрашњих јединица министарства за потребе формирање јединице за интерну ревизију, угрозио би се рад целокупног министарства и спровођење планираних задатака и надлежности које су му поверене законом<sup>52</sup>. У поступку ове ревизије, МОС се обратило Министарству финансија дописом у којем је навело да ће у наредном периоду покренути иницијативу за измену Правилника о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МОС и то увођењем посебне организационе јединице у рангу Групе за послове интерне ревизије, чиме ће се испунити препорука Министарства финансија дата у мишљењу на Предлог правилника о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МОС и Државне ревизорске институције<sup>53</sup>.

Министарства интерним општим актом утврђују број потребних интерних ревизора у својој организацији, који може бити и већи од три интерна ревизора. За одређивање броја потребних интерних ревизора, неопходно је урадити анализу пословања министарства, у смислу процене ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располаже то министарство и броја запослених.

МГСИ је у Јединици за ИР систематизовало три радна места, МПНТР четири радна места, док је МОС систематизовало једно радно место за послове интерне ревизије.

Приликом одређивања броја интерних ревизора у јединици за ИР, министарства нису вршила процену ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располажу и броја запослених. Тако је на пример МПНТР систематизовало свега четири радна места у Групи за интерну ревизију, иако у својој надлежности има 1.982 индиректна корисника и 186 корисника буџетских средстава у области науке, који су у делокругу рада интерне ревизије, док су планирани расходи и издаци овог министарства за 2019. годину износили 209 милијарди динара. Ове околности нису узете у обзир код одређивања капацитета јединице за ИР у овом министарству. У МГСИ процене нису вршене јер, како наводе, Група за интерну ревизију, са три систематизована радна места, је формирана у складу са Правилником о ИР, док се МОС изјаснило да ове анализе нису вршене из разлога недовољних кадровских капацитета.

Такође, министарства имају проблем са кадровским попуњавањем ове јединице. Наиме, у Јединици за ИР МГСИ и МПНТР нису била попуњена сва радна места у посматраном периоду. Тако су у 2018/2019. години у МГСИ била запослена два интерна ревизора, док су у МПНТР у 2018. години била запослена четири интерна ревизора, а у 2019. години три интерна ревизора. Руководилац за интерну ревизију у посматраном периоду није био именован у МГСИ. Како су се изјаснили у 2018/2019 години нису били створени услови за планирану кадровску реорганизацију јер је запослена у Групи за интерну ревизију, у том периоду, била у поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору. У МПНТР нису била попуњена сва радна места због органичења запошљавања у јавном сектору.

Проблем у вези са попуњавањем јединице за ИР, може утицати на ефикасност у обављању послова интерне ревизије као и на потпуно поштовање стандарда интерне ревизије. Такође,

<sup>52</sup> Одлуком о максималном броју запослених на неодређено време у систему државних органа, систему јавних служби, систему аутономне покрајине Војводине и систему локалне самоуправе за 2017. годину („Службени гласник РС“ број 61/17, 82/17 ...42/19 и 59/19) број запослених у МОС је ограничен на 67 запослених

<sup>53</sup> Извештај о ревизији финансијских извештаја и правилности пословања МОС за 2018. годину број 400-213/2019-03/12 од 2.12.2019. године



неименовање руководиоца јединице за ИР доводи у ризик ефикасан рад ове јединице и могућност да се на правилан начин изврши оцена квалитета рада интерне ревизије.

МОС није имало попуњено радно место интерног ревизора у 2018/2019. години. Ово министарство је нарочито у претходном периоду имало проблема у вези са запошљавањем интерног ревизора. Иако су током 2017. и 2018. године била расписана два јавна конкурса за попуњавање радног места интерног ревизора (са једним извршиоцем), ово радно место није попуњено. Разлог за то је, како наводе, што 2017. године ниједан од три пријављена кандидата није прошао изборни поступак, док 2018. године није пристигла ниједна пријава за радно место интерни ревизор. МОС је покренуло и трећи конкурсни поступак за попуњавање радних места у 2020. години, између осталог и радног места интерни ревизор, који до момента израде овог извештаја није окончан. Могући разлог за наведено је систематизовано радно место за послове интерне ревизије у нижем звању (МОС је у 2019. години систематизовао радно место за интерног ревизора у звању саветника), ниске зараде у јавном сектору и неуједначеност у висини зарада интерних ревизора код различитих категорија КЈС, што смањује могућност привлачења и задржавања кадрова ових профила.

Како би премостило наведену ситуацију, МОС је током 2018. године ангажовало лиценциране интерне ревизоре по уговору. Ангажовање интерних ревизора на овај начин није се показало ефикасним, јер су исти по добијању бољег радног ангажмана, раскидали уговор са овим министарством. Имајући у виду да су интерни ревизори у 2018. години били ангажовани у кратком временском периоду, њихов рад се углавном заснивао на упознавању законске и интерне регулативе и документације, као и изради нацрта/предлога Повеље о раду интерне ревизије и Етичког кодекса интерне ревизије, без конкретних активности у обављању ревизије. Од августа 2019. године, у МОС је ангажован интерни ревизор по Уговору о привременим и повременим пословима, чији рад обухвата и послове спровођења интерне ревизије, за разлику од претходно ангажованих лица.

У наставку дајемо приказ систематизованих звања за интерне ревизоре у одабраним министарствима. Важећим правилницима о уређењу и систематизацији радних места за период обухвата ревизије (2018. и 2019. година) прописана су следећа звања за позиције интерни ревизор у одабраним министарствима.

Табела број 10: Приказ систематизованих звања за интерне ревизоре у одабраним министарствима

Назив радног места/ систематизовано звање	МГСИ		МПНТР		МОС	
	2018.	2019.	2018.	2019.	2018.	2019.
Руководилац групе за ИР	самостални саветник (1)	самостални саветник (1)	виши саветник (1)	самостални саветник (1)	/	/
Интерни ревизор	самостални саветник (2)	самостални саветник (2)	самостални саветник (2) саветник (1)	самостални саветник (2) саветник (1)	самостални саветник (1)	саветник (1)
Укупно	3	3	4	4	1	1

На основу наведеног може се закључити да ниједно министарство у 2019. години није систематизовало послове интерне ревизије у звању вишег саветника, већ у звањима самосталног саветника/саветника, што може бити један од узрока проблема запошљавања и задржавања интерних ревизора у министарствима. Тако је, на пример, МОС у 2018. години систематизовало радно место за послове интерне ревизије у звању самостални саветник, а 2019. године у нижем звању, звању саветника. Систематизовањем радних места интерне ревизије са наведеним звањима указује на то да министарства нису у довољној мери спознала значај улоге интерне ревизије за њихову организацију.

Овде истичемо и то да кључ успеха рада интерне ревизије представљају људски ресурси, односно стручни и способни интерни ревизори. Због тога су руководиоци КЈС дужни да осигурају да ревизори поседују искуство, личне карактеристике и адекватне способности, као и знање и



вештине неопходне за ефективан рад у интерној ревизији. Имајући у виду наведено, сматрамо да би министарства приликом систематизације радних места за обављање послова интерне ревизије требало да узму у обзир обим, природу и сложеност послова које обављају интерни ревизори, као и захтевана знања, вештине и висок степен стручности који су неопходни за обављање ових послова, како би на адекватан начин вредновала ова радна места по звањима, а све у циљу јачања функције интерне ревизије и обезбеђивања њене одрживости.

Интерни ревизори у јединицама за ИР у министарствима имају сертификате о стеченом звању овлашћени интерни ревизор у јавном сектору и то два запослена у МГСИ и два запослена у МПНТР, док ангажован интерни ревизор у МОС не поседује овај сертификат.

Успостављање и развој функције ИР у министарствима захтевало је професионалну обуку запослених који ће обављати послове интерне ревизије, коју спроводи ЦЈХ. Према подацима ЦЈХ, сва три министарства су у претходном периоду имала пријављене кандидате за обуку за ИР, од којих МГСИ једног запосленог, МПНТР пет, а МОС три запослена. Међутим, МОС се изјаснило да, иако је у претходном периоду пријављивало запослене за обуку из ИР, ниједно лице није завршило комплетну обуку и стекло звање интерног ревизора у јавном сектору, управо због одласка ових кадрова на друге послове.

Интерни ревизори су дужни да, у циљу одржавања и усавршавања нивоа професионалног звања, похађају обуке за стручно усавршавање. Приручником за ИР прецизирано је да активности обука треба планирати Стратегијом обука и Годишњим планом обука. С тим у вези, министарства су се изјаснила на следећи начин.

У МГСИ у 2018/2019. години није била донета стратегија обука и годишњи план обука интерне ревизије, али је Стратешким и годишњим плановима интерне ревизије препоручена обука интерних ревизора кроз сталну едукацију и усавршавање интерних ревизора. Интерни ревизори у овом министарству похађали су три обуке у 2018. години и две у 2019. години.

Такође, иако у посматраном периоду није била донета стратегија обука и годишњи план обуке интерне ревизије, интерни ревизори МПНТР су у циљу стручног усавршавања похађали пет обука у 2018. години и четири у 2019. години. Према наводима руководиоца Групе за ИР у овом министарству, интерни ревизори су се самостално пријављивали на обуке које организују ЦЈХ и Служба за управљање кадровима – Национална академија за јавну управу.

МОС је крајем 2019. године донело Стратегију обука са годишњим планом обука интерне ревизије и План континуиране обуке интерног ревизора МОС за 2020. годину. У 2018/2019. години није било стално запослених интерних ревизора, па обука усавршавања интерних ревизора није ни било, осим што је једна запослена похађала обуку „Основи интерне ревизије“ у организацији ЦЈХ.

У обављању послова интерне ревизије, интерни ревизори у свом раду, поред регулативе на међународном и националном нивоу, примењују и интерна акта, као што су: повеља интерне ревизије, етички кодекс, прописана методологија рада и друга упутстава и смернице, које приказујемо у наставку.

Слика број 12: Приказ аката који интерни ревизори користе у свом раду





У даљем тексту дајемо кратак опис наведених документа.

Повеља интерне ревизије је интерни акт који потписују руководиоци службе за интерну ревизију и руководиоци корисника јавних средстава, у којем су наведени сврха, овлашћења и одговорности интерне ревизије. Повеља интерне ревизије обезбеђује статус интерне ревизије у оквиру корисника јавних средстава, овлашћења интерним ревизорима за приступ евиденцији, запосленима и имовини неопходној за обављање задатака ревизије и дефинише обим - делокруг рада интерне ревизије. Сврха повеље је да јасно назначи улогу интерне ревизије, те да појасни окружење неопходно да би интерна ревизија могла да функционише ефективно и да организацији увећа вредност.

Етички кодекс односи се на Етички кодекс Института интерних ревизора. Овај документ укључује принципе који се односе на професију и праксу интерне ревизије и правила понашања која описују понашање које се очекује од интерних ревизора. Етички кодекс се примењује како на сваког интерног ревизора појединачно, тако и на службе интерне ревизије.

Приручник за интерну ревизију којим су прописана методолошка упутства за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору донело је Министарство финансија. Овим Приручником детаљније је уређена примена стандарда ИР, етички кодекс, повеља ИР, ревизорски планови (стратешки, годишњи и планови појединачних ревизија), кадровска политика, екстерни односи, политика осигурања квалитета, политика против криминалних радњи. У приручнику су дати пример етичког кодекса и модел повеље интерне ревизије. Корисници јавних средстава који су у организационом и финансијском смислу сложене целине, могу због специфичности пословања да донесу додатна методолошка упутства за спровођење интерне ревизије, као акта којима се детаљније и ближе разрађују методи који се користе у поступку ревизије.

Министар финансија може, у складу са законом којим се уређује буџетски систем, да доноси упутства и инструкције у вези са обављањем послова интерне ревизије.

Сва министарства су у 2018/2019. години имала израђену Повељу интерне ревизије и Етички кодекс, којима су уредила статус интерне ревизије, начела и правила понашања интерних ревизора. Оба документа су потписана од стране интерног ревизора и одобрена од стране министра.

У посматраном периоду министарства нису доносила посебна методолошка упутства за интерну ревизију, већ су јединице за интерну ревизију у свом раду примењивале Правилник о ИР и Приручник ИР.

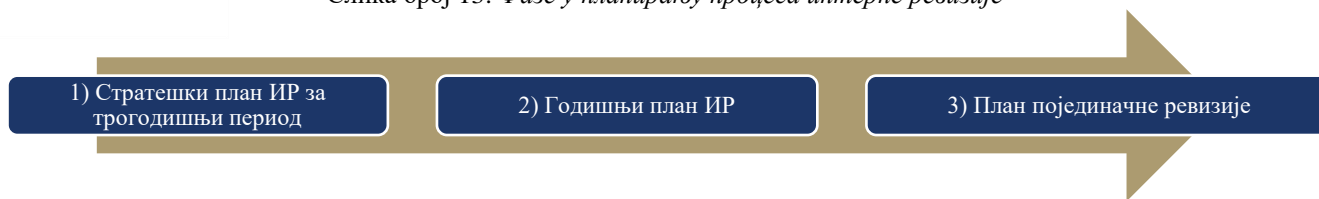
## **Налаз 2.2: МПНТР није ускладило годишње планове интерне ревизије са Стратешким планом, нити је спровело све планиране ревизије**

Интерни ревизори обављају интерну ревизију у самој организацији са задатком да систематично и дисциплиновано врше процену пословних система, како би пружили услуге уверавања и савете руководиоцима о ефикасности управљања ризицима, адекватности и ефикасности успостављених контрола и процеса управљања организацијом. С тим у вези, интерни ревизори могу да обављају ревизију свих организационих делова министарства, свих програма, активности и процеса који су у његовој надлежности, укључујући и кориснике средстава ЕУ, док је руководиоци јединице за ИР, између осталог, одговоран за припрему нацрта повеље интерне ревизије, стратешки и годишњи план, организовање, координацију и расподелу задатака, одобравање плана појединачних ревизија и процену система ФУК. Руководилац јединице за интерну ревизију дужан је да утврди и одржава програм осигуравања квалитета, који укључује све аспекте интерне ревизије и континуирано прати ефикасност послова интерне ревизије.

Након успостављања јединице интерне ревизије, интерни ревизори морају утврдити начин свог рада у наредном периоду. Планирање је кључни део процеса ревизије и састоји се од три фазе, које приказујемо у наставку.



Слика број 13: Фазе у планирању процеса интерне ревизије



Из наведених аката произилазе оперативни планови и задаци интерне ревизије у извођењу појединачне ревизије.

У наставку дајемо упоредни преглед рада интерне ревизије у министарствима.

Табела број 11: Упоредни преглед рада интерне ревизије у министарствима

Р.б	Опис	МГСИ		МПНТР		МОС	
		2018.	2019.	2018.	2019.	2018.	2019.
1.	Стратешки план ИП	✓	✓	✓	✓	✓	✓
2.	Годишњи план ИП	✓	✓	✓	✓	✗	✓*
3.	Да ли су годишњи планови ревизије усклађени са стратешким планом	✓	✓	Делимично	Делимично	✗	✓
4.	План спровођења појединачне ревизије	✓	✓	✓	✓	✗	✓
5.	Број планираних ревизија	3	5	8**	17**	✗	3
6.	Број спроведених ревизија	2	3	6***	11***	✗	1
7.	Да ли је испоштован поступак спровођења ревизије, у складу са међународним стандардима	✓	✓	✓	✓	✗	✓
8.	Број ревизија по захтеву (ванредне ревизије)	✗	✗	1	3	✗	✗
9.	Давање саветодавних услуга	✓	✓	✓	✓	✗	✓

\* План рада за период октобар- децембар 2019. године.

\*\* у Годишњем извештају за 2018. годину приказано као 18 ревизија, а у Годишњем извештају за 2019. годину приказано као 19 ревизија, због тога што су бројали све системе које су ревидирали, а не субјекте ревизије

\*\*\* у Годишњем извештају за 2018. годину приказано као 17 ревизија, а у Годишњем извештају за 2019. годину приказано као 13 ревизија, због тога што су бројали све системе које су ревидирали, а не субјекте ревизије

Детаљнији опис рада јединице за интерну ревизије/интерног ревизора код субјеката ревизије приказан је у наредном тексту.

### Стратешки план интерне ревизије

Стратешки план представља документ којим се утврђују стратешки циљеви интерне ревизије. Заснива се на дугорочним циљевима министарства и процени ризика интерне ревизије. Припрема се на основу консултација са руководиоцем корисника јавних средстава и другим руководиоцима ужих унутрашњих јединица. Стратешки план се доноси за трогодишњи период, а одобрава га руководилац корисника јавних средстава. У Стратешком плану се утврђују визија, мисија и циљеви јединице за интерну ревизију, као и начин остваривања тих циљева.

Сва три министарства утврдила су стратешки план интерне ревизије који је важио у 2018/2019. години и то, МГСИ за период 2018-2020. година, док су МПНТР и МОС то учинила за период 2017-2019. година. Стратешким планом интерне ревизије министарства су утврдила основне циљеве и задатке интерне ревизије, мисију и визију, начела и стандарде који се примењују у раду, главна подручја и обим вршења ревизије, потребне кадровске ресурсе и планиране активности интерне ревизије. МГСИ и МОС су у Стратешком плану извршила процену ризика и детаљно приказала поступак израчунавања индекса ризика за све идентификоване пословне системе који ће бити предмет ревизије, док је МПНТР исказало процену ризика без детаљно описаног поступка утврђивања истог. Међутим, приликом сачињавања Стратешког плана за период 2020-2022. година, МПНТР је донело регистар ризика интерне ревизије.

Утврђени стратешки планови интерне ревизије у министарствима су потписани од стране интерног ревизора и одобрени од министра.



Приликом сачињавања Стратешког плана интерне ревизије руководилац интерне ревизије/интерни ревизори су имали комуникацију са вишим руководством, углавном усмену, о чему не постоји писани траг. Једино је МГСИ документовало начин договора са руководством око сачињавања овог документа.

МГСИ и МПНТР су објавила Стратешки план интерне ревизије на интернет страници ових министарстава и учинила га јавно доступним документом свим запосленима.

### Годишњи план рада интерне ревизије

Годишњи план интерне ревизије доноси се до краја текуће године за наредну годину, на основу стратешког плана. Сачињава га руководилац интерне ревизије, а одобрава министар. Годишњи план обухвата распоред ревизора и других ресурса, утврђене ревизије за ту годину, ревизорске дане који су потребни за сваку ревизију и распоред обављања ревизија по месецима/кварталима.

МГСИ и МПНТР утврдила су годишњи план интерне ревизије који је важио у 2018/2019. години. МОС је имало утврђен годишњи план за 2019. годину, али не и за 2018. годину, јер је у тој години периодично ангажовало лица на пословима интерне ревизије. У 2018. години МОС није спроводило интерне ревизије.

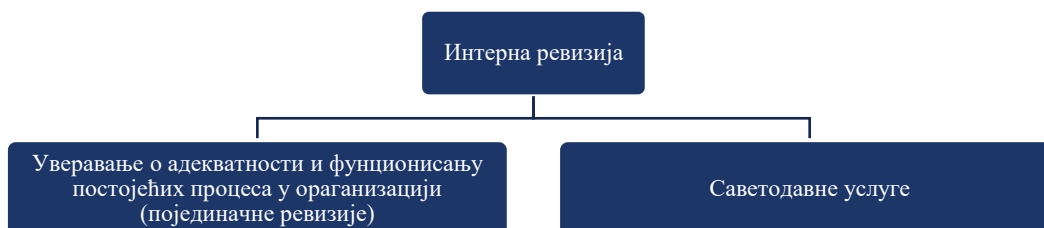
Годишњи план интерне ревизије МГСИ за 2018. и 2019. годину је усклађен са Стратешким планом интерне ревизије. Такође и МОС је ускладило План рада ИР за период октобар - децембар 2019. године са Стратешким планом.

С друге стране МПНТР није ускладило Годишње планове рада интерне ревизије за 2018. и 2019. годину са Стратешким планом, нити је извршило ажурирање истог. Тако су на пример, Годишњим планом за 2018. годину планиране четири ревизије, од чега је, у Стратешком плану, једна била планирана за 2018. годину, две за 2017. годину, а једна није била планирана. Такође, две ревизије које су Стратешким планом биле предвиђене за 2018. годину, нису се нашле у Годишњем плану. Годишњим планом за 2019. годину планирано је пет ревизија, од чега су, у Стратешком плану, две биле планиране за 2018. годину, једна за 2017. годину, а две ревизије нису биле планиране. Све четири ревизије које су биле планиране Стратешким планом за 2019. годину, изостављене су у Годишњем плану (*детаљније описано у Прилогу 3 извештаја*). У вези наведених одступања, МПНТР се изјаснило, да је на састанку са шефом кабинета договорено да се у Годишњем плану интерне ревизије за 2019. годину, планирају ревизије које нису биле предвиђене Стратешким планом, као и да се окончају две започете ревизије и изврши спровођење поступка ревизије планираних за 2018. годину. Годишњи план интерне ревизије за 2019. годину је одобрен од стране министра. У посматраном периоду МПНТР није вршило измене и ажурирање стратешког плана, сходно променама које су вршене у годишњим плановима ИР. Наведено упућује на ризик да интерна ревизија неће остварити у потпуности планиране циљеве и дати благовремени допринос унапређењу оних пословних процеса за које је претходно проценила да су ризични.

### Послови интерне ревизије

Послови интерне ревизије могу се спроводити на два начина које приказујемо у наставку.

Слика број 14: Послови интерне ревизије





Ревизорски процес за пружање услуга уверавања у појединачној ревизији садржи следеће етапе: 1) Планирање ревизорског задатка, 2) Вршење провера, 3) Извештавање и 4) Праћење датих препорука. Услуге уверавања пружају се на основу обављања ревизије система, ревизије усаглашености, финансијске ревизије, ревизије информационих технологија и ревизије успешности или комбинације наведених типова ревизија.

Ревизорски процеси пружања саветодавних услуга обављају се у области управљања ризицима, контроле и процеса руковођења, а садржај ревизорских програма и начин извештавања унапред се утврђују са руководиоцем корисника јавних средстава.

### Спровођење појединачних ревизија

Спровођење ревизије обавља се на основу Плана интерне ревизије који се сачињава за сваку појединачну ревизију. Планом интерне ревизије детаљно се описују предмет, циљеви, трајање ревизије, расподела ресурса, ревизорски приступ, технике и обим провера у ревизији. План појединачне ревизије припрема интерни ревизор, а одобрава руководилац интерне ревизије.

Сва посматрана министарства су сачињавала Планове спровођења појединачних ревизија.

Увидом у рад интерне ревизије може се закључити да је интерна ревизија МГСИ и МОС у посматраном периоду ревидирала пословне системе у оквиру самог министарства, док су у фокусу рада интерне ревизије у МПНТР, у претходном периоду, били индиректни корисници, а не пословни системи самог министарства.

Иако екстерни државни ревизори и интерни ревизори у јавном сектору имају различите и јасно дефинисане улоге, њихов заједнички циљ је да унапређују добро управљање, тако што ће доприносити транспарентности и одговорности за коришћење јавних средстава и унапређењу јавне управе. Државни ревизори се могу одлучити да користе рад интерне ревизије уколико утврде да је предмет интерне ревизије релевантан за њихову ревизију. У том случају, државни ревизор би требало да оцени независност активности интерне ревизије, објективност и професионалну и техничку компетентност интерног ревизора, затим да ли је интерни ревизор свој рад обавио с дужном професионалном пажњом и ефекат свих ограничења или рестрикција које је функцији интерне ревизије наметнула било које страна или појединац.<sup>54</sup>

ДРИ је у 2018/2019. години ревидирала пословање три посматрана министарства кроз ревизију финансијских извештаја и правилности пословања, али се није ослањала на рад интерне ревизије. Ово је учинила из разлога што предмет интерне ревизије МГСИ и МПНТР у том периоду није био релевантан за утврђени предмет ревизије који је испитивала ДРИ, док МОС у 2018. години није ни имало успостављену функцију ИР.

МГСИ је испунило годишње планове интерне ревизије, док МПНТР и МОС то нису учинила, што детаљније описујемо у наставку.

Јединица за ИР МГСИ је у 2018. години спровела две ревизије, а у 2019. години три. Од укупно планираног броја ревизија у 2018/2019. години није спроведена само једна ревизија и то из области субвенција, из разлога што је иста била предмет ревизије ДРИ у 2019. години. На основу наведеног може се закључити да је интерна ревизија МГСИ испунила годишње планове интерне ревизије.

У поступку ревизије извршили смо увид у две спроведене ревизије МГСИ и то система Плате, накнаде и друга примања запослених (спроведене у 2018. години) и Попис имовине и обавеза са стањем на дан 31.12.2018. године (спроведене у 2019. години), како бисмо сагледали поступак рада интерне ревизије.

<sup>54</sup> INTOSAI GOV 9150 Координација и сарадња између ВРИ и интерних ревизора у јавном сектору





На основу прегледане документације утврдили смо да су донета овлашћења за спровођење ревизије и сачињени планови ревизије у којима се наводи предмет, циљеви, опште информације, обим ревизије, тип ревизије и технике и планирани временски оквир активности. Такође, интерни ревизори су одржали уводне састанке са представницима министарства и уручили захтеве за доставу документације. У поступку ревизија извршен је опис система, сачињен „ход кроз систем“, тест контрола где су наведени докази о постојању контрола, извршена оцена и тестирање контрола (преглед контрола) и донети су закључци за сваку контролу. Такође, сачињена су радна документа, утврђени су налази и препоруке и израђен извештај са планом активности за спровођење препорука.

Јединица за интерну ревизију МПНТР, у складу са сопственим планом, врши послове интерне ревизије и код индиректних корисника овог министарства. Од момента оснивања интерне ревизије, извршена је ревизија 71 корисника који су у надлежности министарства. У 2018. години интерна ревизија је извршена код шест, а у 2019. години код 11 индиректних корисника министарства.

У 2018. години од осам планираних ревизија спроведено је пет (извршење годишњег плана 62%), док је у 2019. години од 17 планираних ревизија спроведено осам ревизија (извршење годишњег плана 47%), што је детаљније описано у *Прилогу 3 Извештаја*. У посматраном периоду спроведене су и четири ванредне интерне ревизије, од којих једна у 2018. години, а три у 2019. години. Стратешким планом за период 2017 – 2019. година планирано је и спровођење највише две ванредне ревизије на годишњем нивоу.

Слабу реализацију извршења годишњег плана рада интерне ревизије, нарочито у 2019. години, МПНТР објашњава вршењем ванредних ревизија по захтеву министра. У поступку ревизије нам нису достављени захтеви министра у којем су наведени разлози у вези са обављањем ванредних ревизија.

Годишњи планови интерне ревизије за 2018/2019. годину нису били усклађени са важећим Стратешким планом. Такође, МПНТР није спровело све планиране ревизије на годишњем нивоу, због како наводе, обављања ванредних ревизија.

У поступку ревизије извршили смо увид у две спроведене ревизије система код индиректних корисника МПНТР и то: Приходи и расходи, плате и остала примања запослених и јавне набавке у Млекарској школи са домом ученика „Др Обрен Пејић“, Пирот (спроведене у 2018. години) и Приходи, плате и остала примања запослених и јавне набавке у Дому ученика средњих школа у Алексинцу (спроведене у 2019. години).

Увидом у документацију утврдили смо да су донета овлашћења за спровођење ревизије и сачињени планови ревизије у којима се наводи предмет, циљеви, опште информације, обим ревизије, тип ревизије и технике и планирани временски оквир активности. Поступак спровођења интерне ревизије извршен је у складу са Приручником за ИР. Извештаји интерне ревизије са планом активности на спровођењу препорука су уручени субјектима ревизије.

МОС у 2018. години није спроводило интерне ревизије због наведених проблема у вези са ангажовањем интерног ревизора у том периоду. Из истих разлога је у 2019. години, од три планиране ревизије, спроведена једна и то на основу Плана рада ИР за период октобар - децембар 2019. године.

Интерна ревизија МОС, у складу са сопственим планом, може вршити послове интерне ревизије и код индиректних корисника овог министарства<sup>55</sup>. Међутим, интерна ревизија није вршена код ових корисника јер нема формирану јединицу за ИР, а капацитети са само једним интерним ревизором не могу да покрију и индиректне кориснике.

<sup>55</sup> Антидопинг агенцију Републике Србије и Завод за спорт и медицину спорта Републике Србије, као и код Фонда за младе таленте



У поступку ревизије извршили смо увид у спроведену ревизију из 2019. године, односно ревизију система Јавне набавке мале вредности. У вези са наведеном ревизијом донето је овлашћење за ревизију и припремљен план извођења ове ревизије. Поступак ревизије спроведен је у складу са корацима предвиђеним у Приручнику за ИР. На крају поступка спровођења ревизије сачињен је извештај са планом активности на спровођењу препорука.

### Саветодавне услуге

Једна од функција ИР је да пружа саветодавне услуге највишем руководству и запосленима, које се састоје од савета, смерница, обуке, помоћи или других услуга у циљу повећања вредности и побољшања процеса управљања у министарствима, управљања ризицима и контроле.

Што се тиче давања саветодавних услуга, запослени у интерној ревизији у МПНТР и МОС су се изјаснили да су исте пружали на неформалан начин (усменим и телефонским путем, на састанцима), али о томе нису вођени посебни записници, белешке, нити пак нека врста евиденција, док је интерна ревизија МГСИ документовала давање појединих саветодавних услуга. Тако на пример, у 2018. години интерни ревизори МГСИ су дали мишљење о испуњености услова за добијање лиценце за превоз путника ЈКП Аутотранспорт - Панчево, а у 2019. години мишљење о накнади трошкова превоза за долазак и одлазак са рада.

Саветодавне услуге се у начелу обављају по посебном захтеву руководства или запослених у министарствима. Природа и обухват саветодавних услуга предмет су договора са руководством. Руководство министарства требало би да схвати значај давања саветодавних услуга и исте захтева од интерне ревизије. На тај начин би се појачало превентивно деловање интерне ревизије у унапређивању пословања и постизању циљева министарства.

### Извештавање јединице за интерну ревизије/интерног ревизора

За сваку обављену ревизију саставља се ревизорски извештај који садржи резиме, циљеве и обим ревизије, налазе, закључке и препоруке, детаљни извештај, план за извршење датих препорука, као и коментаре руководиоца субјекта ревизије.

Такође, руководиоца интерне ревизије обавезан је да руководиоцу корисника јавних средстава достави следеће извештаје:

- 1) годишњи извештај о раду интерне ревизије;
- 2) извештај о резултатима сваке појединачне ревизије и свим важним налазима, датим препорукама и предузетим радњама за побољшање пословања субјекта ревизије;
- 3) периодичне извештаје о напретку у спровођењу годишњег плана интерне ревизије;
- 4) извештаје о адекватности ресурса за обављање интерне ревизије и
- 5) извештаје о свим случајевима у којима су активности руководиоца интерне ревизије и интерних ревизора наишле на ограничења.

Јединица за интерну ревизију/интерни ревизор министарстава нису сачињавала све извештаје које су руководиоци интерне ревизије обавезни да достављају министру.

У наставку је дат преглед достављених извештаја интерне ревизије у 2018/2019. години, по министарствима.



Табела број 12: Преглед прописаних извештаја које јединице за интерну ревизију достављају министрима

Р.бр.	Извештаји	МПНТР		МГСИ		МОС	
		2018	2019	2018	2019	2018	2019
1	Годишњи извештај о раду интерне ревизије	✓	✓	✓	✓	Х	✓
2	Извештај о резултатима сваке појединачне ревизије и свим важним налазима, датим препорукама и предузетим радњама за побољшање пословања субјекта ревизије	✓	✓	✓	✓	Х	✓
3	Периодични извештаји о напретку у спровођењу годишњег плана интерне ревизије	Х	Х	✓	✓	✓	✓
4	Извештаји о адекватности ресурса за обављање интерне ревизије	Х	Х	Х	Х	Х	Х
5	Извештаји о свим случајевима у којима су активности руководиоца интерне ревизије и интерних ревизора наишле на ограничења	Х	Х	Х	Х	Х	Х

Интерни ревизори министарстава су достављали министрима извештаје о извршеним ревизијама и годишње извештаје о раду интерне ревизије. Извештаје о адекватности ресурса за обављање интерне ревизије и Извештаје о свим случајевима у којима су активности руководиоца интерне ревизије и интерних ревизора наишле на ограничења нису достављани министрима. Јединице за интерну ревизију МГСИ и МПНТР их нису достављала из разлога што нису наилазила на ограничења у раду, а МОС зато што није имало формирану јединицу за интерну ревизију.

### Оцена квалитета рада јединице за ИР

Интерно оцењивање квалитета рада јединице за интерну ревизију спроводи руководиоца интерне ревизије сталним прегледима извођења активности ревизије и периодичним прегледима само-оцењивањем.

Руководилац јединице за ИР МПНТР је у 2018/2019. години извршио интерну оцену квалитета рада интерне ревизије и доставио доказе о извршеном оцењивању за шест спроведених ревизија. МГСИ и МОС нису обављала ову активност у посматраном периоду, јер МГСИ није имало именованог руководиоца за ИР, а МОС није имало формирану јединицу за ИР, што за последицу може имати изостанак уверавања да су интерни ревизори спровели ревизије у складу са опште прихваћеним међународним стандардима.

### Налаз 2.3: Интерни ревизори сагледавају степен извршења препорука кроз накнадне ревизије, али не и допринос интерне ревизије унапређењу пословања министарства

Након израде коначног извештаја интерне ревизије исти се доставља субјекту ревизије на реализацију датих препорука са утврђеним планом активности. Руководилац субјекта ревизије одлучује на који начин ће се поступити по датим препорукама из извештаја о ревизији и предузима активности за извршење истих. Руководилац субјекта ревизије дужан је да ревизорском тиму и руководиоцу корисника јавних средстава<sup>56</sup> достави извештај о извршењу плана активности.

Руководилац интерне ревизије може одлучити да се изврши накнадна ревизија, са циљем сагледавања степена извршења препорука ревизије. У Приручнику за ИР наведено је да је руководиоца ИР одговоран да накнадно прати налазе ангажмана и корективне радње и периодично извештава руководиоца корисника јавних средстава о било којој радњи која није ефективно спроведена.

Јединице интерне ревизије/интерни ревизор у годишњем извештају о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије презентују податке о броју датих и спроведених препорука у вези са обављеним ревизијама у датој години, које приказујемо у наставку.

<sup>56</sup> у случају обављања интерне ревизије код индиректних корисника



Табела број 13: Приказ података о датим и спроведеним препорукама по министарствима из Годишњих извештаја ИР

Р.б	Опис	МГСИ		МПНТР		МОС	
		2018. г	2019.г	2018. г	2019.г	2018. г	2019.г
1	Број датих препорука	9	14	140	147	✗	5
2	Број спроведених препорука	0	12	46	68	✗	3
3	Процент спроведених препорука	0%	86%	33%	46%	✗	60%
4	Број неспроведених препорука	9	2	94	79	✗	2
5	Процент неспроведених препорука	100%	14%	67%	54%	✗	40%

Извор података: Годишњи извештаји о обављеним ревизијама и активностима ревизије за 2018. и 2019. годину.

На основу презентованих података, може се закључити значајно учешће неспроведених препорука интерне ревизије по министарствима. Овакви подаци представљају стање спроведених препорука на дан 31. децембар дате године, односно у моменту сачињавања годишњих извештаја о обављеним ревизијама. Међутим, министарства су се изјаснила да у моменту израде годишњег извештаја о ИР, рок за реализацију појединих препорука министарстава још увек није истекао и да је већина датих препорука спроведена у наредном периоду.

Интерна ревизија министарстава није оцењивала спроведене препоруке у смислу да ли су предузете активности руководства на испуњавању препорука задовољавајуће или не, осим кроз вршење накнадних ревизија, нити је сагледавала допринос интерне ревизије унапређењу пословања министарства.

МГСИ је у 2019. години спровело једну накнадну ревизију и то ИПА јединице, „Заштита окружења и управљања за период 1.1.2017 – 31.12.2017. године“, док је МПНТР спровело овакву врсту ревизије кроз „Контролну ревизију спровођења датих препорука у девет установа ученичког стандарда“.

У наставку дајемо приказ датих препорука интерне ревизије у односу на ревидиране области по министарствима.

Табела број 14: Преглед датих препорука у извештајима интерне ревизије у министарствима у 2018. и 2019. години

Р.б	Опис	МГСИ		МПНТР		МОС		Укупно
		2018.г	2019.г	2018. г	2019.г	2018. г	2019.г	
1	Интерна правила и процедуре	5	10	67	96	✗		178
2	Планирање		1	4	9	✗		14
3	Примања и приходи					✗		0
4	Јавне набавке и уговарање			26	27	✗	5	58
5	Запослени плате и накнаде	2	2	30	8	✗		42
6	Плаћања и пренос средстава			5	2	✗		7
7	Књиговодствене евиденције и финансијско извештавање	2	1	8	5	✗		16
8	Информациони системи					✗		0
	Укупно	9	14	140	147	✗	5	315

Највећи број препорука датих у извештајима интерне ревизије односи се на област интерних правила и процедура, затим област јавних набавки и уговарања и област плата и накнада запослених.

У наставку дајемо детаљнији опис спровођења препорука по министарствима.

Извршење препорука, односно предузете мере руководства, интерни ревизори МГСИ прате кроз Извештаје о извршењу препорука које доставља одговорно лице министарства. Према наводима интерног ревизора МГСИ, ови извештаји се редовно достављају, а планови се поштују у складу са предвиђеним роковима за извршење препорука и објективним околностима. Такође, уз Извештај о извршењу препорука достављају се докази којима се потврђује спровођење препорука.



У поступку ревизије извршили смо увид у План активности и Извештај о извршењу препорука за две одабране ревизије (Обрачун и исплата плата, накнада и других примања запослених за период 01.01 – 31.12.2017. године и Попис имовине и обавеза са стањем на дан 31.12.2018. године). У случају обе ревизије Извештаји о извршењу препорука су достављени након утврђеног рока. Према наводима интерног ревизора, разлози кашњења у достављању Извештаја о извршењу препорука су у највећој мери последица објективних околности (ангажованост запослених током екстерне контроле, обимност посла, дислоцираност организационих јединица).

Интерни ревизор МГСИ не сачињава извештај у којем би се интерни ревизори изјаснили да ли су предузете мере руководства задовољавајуће, да ли су препоруке извршене у планираном року и да ли је поступљено по свим препорукама, јер је, како наводе, за такво изјашњење потребна накнадна ревизија којом би се утврдило право чињенично стање. До сада је интерна ревизија МГСИ извршила једну накнадну ревизију и то ИПА јединице „Заштита окружења и управљања за период 1.1.2017 – 31.12.2017. године“. Том приликом је на пример, интерни ревизор констатовао да нису извршене дате препоруке у вези са повећањем запослених и повећањем стимулација запосленима у ИПА јединици, као и да је у току налажење решења за извршење тих препорука.

Према наводима интерног ревизора МПНТР сви субјекти ревизије достављају извештаје о извршењу плана активности (са прилозима) у остављеном року. У извештају о извршењу препорука наводе се предузете активности руководства и достављају докази којима се потврђује спровођење препорука.

У поступку ревизије извршили смо увид у План активности и Извештај о извршењу препорука за две одабране ревизије (Дом ученика средњих школа „Младост“, Алексинац и Млекарска школа са домом ученика „Др Обрен Пејић“, Пирот). У случају обе ревизије Извештаји о извршењу препорука су достављени након утврђеног рока. Према наводима интерног ревизора, за доставу једног извештаја о извршењу препорука продужен је рок за доставу, док је други каснио због увођења ванредног стања. Интерни ревизор МПНТР се изјаснио да тим за интерну ревизију разматра достављени извештај о извршењу плана активности и доказе који потврђују да су препоруке извршене, али се не врши писмено оцењивање истих. Дате препоруке се извршавају, сем оних чије је спровођење у току, као на пример успостављање система финансијског управљања и контроле.

У 2019. години су спроведене контролне (накнадне) ревизије у девет установа ученичког стандарда, са циљем да се сагледа (оцени) степен извршења препорука датих 2015. године.

Интерни ревизор МОС није у Извештају о извршеној ревизији система јавних набавки мале вредности назначио рок за достављање Извештаја о извршењу плана активности.<sup>57</sup> У достављеном извештају о извршењу плана активности наведене су предузете мере у вези извршења сваке дате препоруке. Интерни ревизор разматра достављени одазивни извештај и доказе који потврђују да су препоруке извршене. Након тога сачињава скраћену верзију извештаја („кроки“) којим обавештава министра о утврђеним налазима, препорукама и поступању по датим препорукама. Интерни ревизор је у овом извештају навео да је МОС поступило по датим препорукама.

<sup>57</sup> У Плану спровођења препорука као рок за примену истих одређен је април 2020. године



**ЗАКЉУЧАК 3: Поред пружања стручне подршке министарствима у успостављању система ФУК и ИР кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке, на већу ефикасност успостављања овог система могло би да утиче увођење обавезе извештавања о датим препорукама ЦЈХ у отклањању уочених слабости у интерним контролама**

Наш циљ био је да испитамо улогу ЦЈХ у пружању стручне подршке министарствима у успостављању и унапређењу система интерних контрола, односно система ФУК и функције ИР. Испитали смо у којој мери ЦЈХ, обављајући послове хармонизације и координације система ФУК и ИР, доприноси ефикасном успостављању, развоју и јачању система интерних контрола у министарствима.

На основу напред наведеног истражили смо у којој мери субјект ревизије обавља:

- ✓ послове хармонизације, координације, праћење примене и сагледавање квалитета ФУК у министарствима и
- ✓ послове хармонизације, координације, праћење примене, сагледавање квалитета ИР и надзора над радом интерних ревизора у министарствима.

Ревизијом смо утврдили следеће:

а) Прописима је утврђено да ЦЈХ обавља послове стручног усавршавања руководилица и запослених из области ФУК у складу са међународно прихваћеним стандардима, као и послове стручног усавршавања, сертификације и надзора над радом интерних ревизора. Такође, прописима је утврђен програм обуке и полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору који спроводи ЦЈХ, а који обухвата: основну обуку за ФУК, основну обуку за ИР и обуку за практични рад на интерној ревизији (менторисање). У 2018/2019 години ЦЈХ је одржала седам циклуса основних обука за запослене из јавног сектора из области ФУК на којима нису учествовали представници министарстава, јер су исте похађали у претходном периоду. Према подацима ЦЈХ, ову обуку је у 2018. години похађало 208 запослених лица (три циклуса обука), а 2019. године 388 лица (четири циклуса обука). ЦЈХ се изјаснила да је расположивост просторног капацитета уједно и највећа препрека за чешће одржавање обука, с обзиром да ЦЈХ не располаже сопственим просторијама за извођење обука. На одржавање обука утиче и ограничени кадровски капацитет запослених у ЦЈХ, имајући у виду да ове обуке спроводи пет запослених у ЦЈХ. Такође, у 2018/2019. години ЦЈХ је кроз редовне обуке за интерне ревизоре обучила 51 запосленог из јавног сектора у 2018. години и 95 запослених у 2019. години, док је на менторској/практичној обуци за интерну ревизију у овом периоду било 32 кандидата (односно 22% полазника који су завршили основну обуку за интерну ревизију у овом периоду). У овом периоду обуке за интерну ревизију похађала су два запослена из категорије министарстава. Сертификациона шема за овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору подразумева менторисање у раду интерних ревизора у обављању две ревизије код КЈС од стране запослених из ЦЈХ. Послове менторисања тренутно обавља само четворо запослених из ЦЈХ. У поступку ревизије утврдили смо да интерни ревизори у јединицама за ИР у посматраним министарствима (субјекти ревизије) имају сертификате о стеченом звању овлашћени интерни ревизор у јавном сектору и то два запослена у МГСИ и два запослена у МПНТР, док ангажован интерни ревизор у МОС не поседује овај сертификат. Иако су запослени у категорији министарства у претходном периоду похађали обуке из области ФУК и ИР, успостављање система ФУК и функције ИР обавеза је свих КЈС, па су потребе за обукама у овом делу неопходне и за остале запослене у јавном сектору. Наведено може имати за последицу да тренутни обим обука из области ФУК и ИР које спроводи ЦЈХ неће у довољној мери допринети бржем успостављању интерних финансијских контрола у јавном сектору.

б) ЦЈХ има прописану обавезу сачињавања обједињеног годишњег извештаја о стању ФУК и ИР који доставља Влади. Сврха овог извештаја је објављивање прикупљених



информација и информисање заинтересованих страна о напретку, оствареним резултатима КЈС у процесу увођења, развоја и јачања система ФУК и функције ИР, а циљ извештаја је да укаже како на добре стране, тако и на недостатке система, уз предлагање препорука за његов даљи развој и унапређење. ЦЈХ је у посматраном периоду сачинила Консолидовани годишњи извештај за 2018. годину о стању ИФКЈ у Републици Србији који је Влада усвојила и исти ради реализације доставила свим министарствима, Високом савету судства и Државном већу тужилаца. У извештају су приказани консолидовани подаци о стању успостављеног система ФУК и функције ИР за посматрану годину, кључни закључци и дате препоруке ради отклањања уочених слабости у интерним контролама. Код посматраних министарстава утврдили смо да дате препоруке ЦЈХ нису спроведене. Тако на пример, МОС није формирало јединицу за ИР, док МПНТР и МГСИ нису попунила сва радна места за интерне ревизоре, иако је за наведено постојала препорука ЦЈХ. Такође, МПНТР није испоштовало дату препоруку ЦЈХ која се односи на успостављање система ФУК по „COSO“ оквиру. Непостојање изричите обавезе поступања по датим препорукама ЦЈХ има за последицу да се поједине препоруке ЦЈХ редефинишу и понављају из године у годину, како се наводи у КГИ за 2018. годину. Поступање по датим препорукама ЦЈХ могло би бити ефикасније уколико би постојала обавеза извештавања министра финансија о спроведеним препорукама кроз годишње извештаје о функционисању система ФУК и ИР, што би утицало на даљи развој и унапређење система.

в) Правилником о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору који је донет 2019. године, прописују се подручја и облици стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и критеријуми за признавање стручног усавршавања. Поред ЦЈХ, организовано стручно усавршавање интерних ревизора у јавном сектору могу пружати релевантне националне и међународне институције и струковна удружења. ЦЈХ је у 2019. години у сврху континуираног стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, имајући у виду ограниченост просторног и кадровског капацитета, организовала две једнодневне обуке, иако је поменути Правилником прописано да она може организовати и већи број обука. На тај начин, без плаћања котизација за учешће на обукама, она је пружила овлашћеним интерним ревизорима организовано стручно усавршавање и могућност стицања одређеног броја бодова. С друге стране, поједина струковна удружења су у истој години одржала три и више семинара стручног усавршавања интерних ревизора, а за које је било потребно платити котизацију. Представници ЦЈХ учествовали су као предавачи на појединим семинарима ових удружења у склопу стратешке активности 4.1.3 – Координација континуираног професионалног развоја Стратегије развоја ИФКЈ за период 2017-2020. година. Такође, ова удружења одржала су три и више семинара стручног усавршавања и у 2018. години. Иако семинаре у организацији струковних удружења интерних ревизора нису похађали интерни ревизори из посматраних министарстава, чињеница да се у току године у већем броју организују семинари путем струковних удружења интерних ревизора, у односу на обуке које организује ЦЈХ, ствара ризик додатног издвајања буџетских средстава КЈС за плаћање котизације у вези са стручним усавршавањем овлашћених интерних ревизора у јавном сектору.

г) Законом о буџетском систему утврђено је да ЦЈХ обавља послове сагледавања квалитета рада ИР у јавном сектору. У том смислу, Правилником о ИР прописано је да она врши екстерно оцењивање квалитета рада јединице за ИР код КЈС, једном у пет година. Оцењивање се спроводи анализом достављених годишњих извештаја о раду ИР корисника јавних средстава и периодичним прегледом, према утврђеном програму оцењивања. Иако није формално утврдила методологију рада за сагледавање квалитета ИР, из разлога што овај посао обавља четворо запослених, ЦЈХ је 2016. и 2017. године сагледала квалитет рада ИР у министарствима, у складу са захтевима програма „Секторска буџетска подршка реформи јавне управе“. О томе је сачинила појединачне извештаје, у којима је давала сугестије за унапређење статуса и рада ИР, а не конкретне препоруке за превазилажење утврђених слабости, сматрајући да је то довољно за



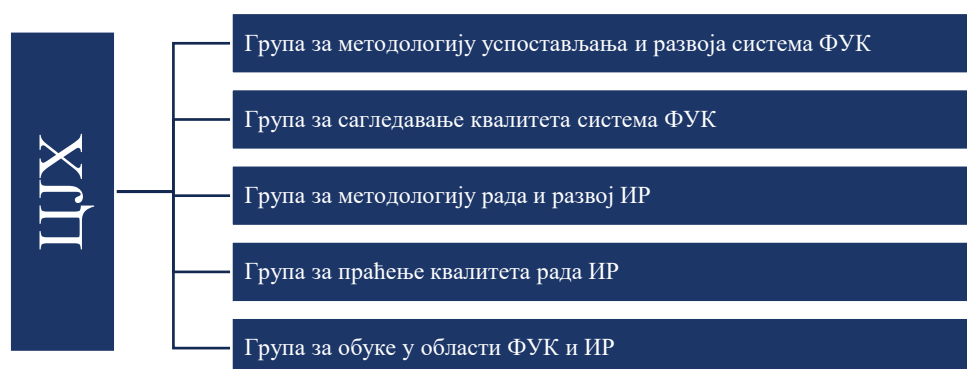
унапређење статуса и рада интерне ревизије. На основу ових извештаја, ЦЈХ сачинила је збирне извештаје за 2016. и 2017. годину, који представљају основ за давање општих препорука за унапређење функционисања ИР у консолидованом годишњем извештају који се доставља Влади. Праћење напретка рада у јединици за интерну ревизију након сагледавања квалитета рада ИР, ЦЈХ врши посредно, кроз достављене годишње извештаје о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије. Сагледавање квалитета рада јединице за интерну ревизију без формално донетог програма оцењивања, методологије рада и давања препорука за отклањање уочених слабости у појединачним извештајима, може створити ризик потпунијег сагледавања квалитета рада јединице за интерну ревизију и њеног благовременог унапређења.

ЦЈХ представља централну организацију у Републици Србији која је одговорна за припрему и промовисање методологија контроле и интерне ревизије у складу са међународно прихваћеним стандардима и најбољом праксом ЕУ. Ова јединица функционише као „центар стручности” кад је у питању интерна финансијска контрола у јавном сектору. Она иницира, координира и прати спровођење прописа у области успостављања и развоја интерних контрола, спроводи обуке руководиоца и запослених на пословима ФУК и ИР и врши сертификацију интерних ревизора. Такође, она је задужена и за праћење примене и сагледавање квалитета ФУК и ИР код КЈС.

ЦЈХ је организована у оквиру Министарству финансија, а руководиоца ове јединице извештава министра финансија о стању и напретку ИФКЈ. Законом о буџетском систему прописани су послови ЦЈХ, који су детаљније описани у делу *III Опис предмета ревизије – Законодавни и институционални оквир*.

У 2018. години послови ЦЈХ обављали су се у Сектору за интерну контролу и интерну ревизију у оквиру МФ, кога су чинила два одсека: Одсек за хармонизацију финансијског управљања и контроле и Одсек за хармонизацију интерне ревизије. Крајем 2018. године донет је нови правилник о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МФ, којим је образован Сектор – Централна јединица за хармонизацију са пет ужих унутрашњих јединица – група, које приказујемо у наставку.

Слика број 15: Организациона структура ЦЈХ у 2019. години



Организациона промена ове јединице изршена је због развијања активности ЦЈХ на сагледавању квалитета ФУК и ИР који су успоставили корисници јавних средстава, а које су захтевале кадровске и организационе промене ове јединице. Послови ЦЈХ реализују се у седишту јединице у Београду, као и у подручној јединици за Аутономну покрајину Војводину у Новом Саду.

У 2018. години број систематизованих извршилаца<sup>58</sup> у Сектору за интерну контролу и интерну ревизију, који је обављао послове ЦЈХ, био је 13. Новим правилником о унутрашњем

<sup>58</sup> систематизовано је 13 радних места са 13 извршилаца

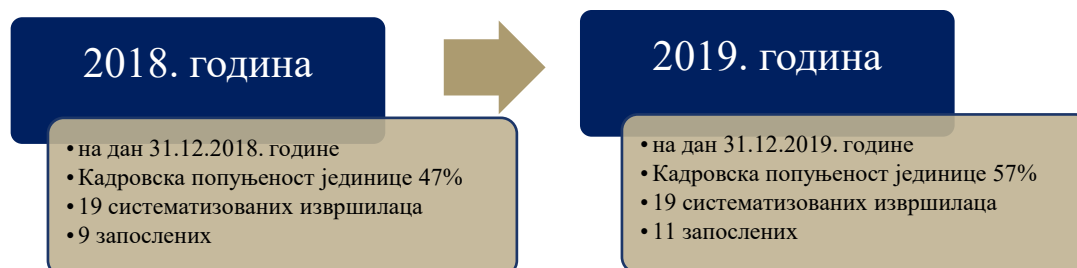




уређењу и систематизацији радних места МФ из 2018. године повећан је број систематизованих извршилаца који обављају послове ЦЈХ на 19<sup>59</sup>. Систематизована су следећа звања: помоћник министра (један), виши саветник (пет), самостални саветник (шест), саветник (два), млађи саветник (четири) и референт (један).

У наставку дајемо приказ кадровске попуњености ЦЈХ по годинама.

Слика број 16: Приказ кадровске попуњености ЦЈХ



Број запослених крајем 2018. године је био девет, док је у 2019. години повећан број запослених на једанаест. Једна од датих препорука Европске комисије у претходном периоду односила се на попуњавање капацитета у ЦЈХ. С тим у вези ЦЈХ је у 2019. години запослила два лица путем интерног конкурса.

За ефикасно спровођење послова хармонизације и координације система ФУК и ИР, потребно је да ЦЈХ функционише у пуном кадровском капацитету. Међутим кадровска попуњеност ЦЈХ у 2018. години била је 47%,<sup>60</sup> док је у 2019. години она износила 57%<sup>61</sup>. Према наводима ЦЈХ у 2020. години планирају се нова запошљавања.

**Налаз 3.1: ЦЈХ је у претходном периоду пружила стручну помоћ министарствима у успостављању система ФУК кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке, док је праћење успостављеног система ФУК у министарствима вршила кроз КГИ у којима је предлагала препоруке за даљи развој и унапређење овог система**

У претходном периоду ЦЈХ је обављала активности у вези са израдом методолошких упутстава/смерница намењених КЈС, као помоћ у примени међународних стандарда интерне контроле у успостављању система ФУК. Такође, она је пружала и услуге обука руководиоцима и запосленима код КЈС, како би успешно имплементирали систем интерних контрола у својим организацијама.

Према последњем објављеном податку<sup>62</sup>, ЦЈХ је до 2018. године обучила 2.406 запослених/руководилаца и преко хиљаду представника највишег руководства КЈС у области ФУК.

Ове активности ЦЈХ у претходном периоду биле су значајне, како би се руководиоци и запослени у институцијама јавног сектора упознали са начином и значајем увођења система ФУК у својим организацијама. Такође, ЦЈХ је пратила успостављање и развој система ФУК у министарствима кроз годишње извештаје које они достављају министру финансија, односно овој јединици. На овај начин она је пратила исказане слабости и проблеме које министарства имају у успостављању система ФУК, али их није посебно анализирали нити указивала министарствима да исте решавају. Праћење успостављања система ФУК у министарствима вршено је кроз КГИ у делу Централни/републички ниво: министарства, ООСО и други директни КЈС, где је приказана

<sup>59</sup> систематизовано је 17 радних места са 19 извршилаца

<sup>60</sup> на дан 31.12.2018. године, ЦЈХ је имала 9 запослених, од могућих 19 систематизованих извршилаца

<sup>61</sup> на дан 31.12.2019. године, ЦЈХ је имала 11 запослених, од могућих 19 систематизованих извршилаца

<sup>62</sup> КГИ за 2018. годину



анализа система интерних контрола заједно са осталим институцијама овог нивоа власти. Препоруке ради отклањања уочених слабости у систему интерних контрола дате су генерално и важе за све КЈС.

Активности сагледавања квалитета ФУК, ЦЈХ је започела 2019. године у оквиру пилот пројекта код две институције јавног сектора<sup>63</sup>. Основни циљ сагледавања квалитета система ФУК је процена постојећег система ФУК који је корисник успоставио и утврђивање најважнијих недостатка и одступања која могу утицати на остваривање циљева у организацији. У поступку сагледавања система ФУК, ЦЈХ може кроз давање препорука кориснику, утицати на даље јачање и напредак постојећег система. Резултати сагледавања квалитета система ФУК, би могли бити од користи руководству организације, као важан извор и средство за унапређење већ успостављеног система ФУК и остваривање циљева организације на ефикасан и ефективан начин.

У наставку дајемо опис послова ЦЈХ у претходном периоду у вези са развојем система ФУК, са посебним освртом на министарства, као посебну групу КЈС и период обухвата ове ревизије (2018/2019. годину).

### а) Послови хармонизације у успостављању система ФУК

ЦЈХ, у оквиру своје надлежности, може предложити доношење, измену и/или допуну прописа у вези са успостављањем и развојем система интерних финансијских контрола, што је она и чинила у 2018/2019. години. Тако је на пример, у 2018. години извршена измена Закона о буџетском систему<sup>64</sup> којим је уведен појам „Неправилност“, односно управљање неправилностима, који представља битан чинилац управљачке одговорности и један је од кључних делова будућег развоја и изградње система ФУК. Такође, у 2019. години донет је нов Правилник о ФУК како би се извршило усклађивање елемената система ФУК са изменама међународних стандарда интерне контроле (ИНТОСАИ) који укључују концепт „COSO“ оквира.

ЦЈХ је у ранијим годинама израдила Приручник за ФУК, како би пружила стручну помоћ институцијама јавног сектора у успостављању и развоју система ФУК, кроз приказ препоручених корака у успостављању овог система. У овом приручнику наведена су основна обележја система ФУК које треба да успоставе све организације јавног сектора. Приручник за ФУК ажуриран је у 2019. години (и у мају 2020. године) због потребе усаглашавања принципа у оквиру пет основних елемената „COSO“ оквира и објављен на интернет страници МФ.

Сва министарства, осим једног<sup>65</sup>, су се изјаснила да су за успостављање система ФУК у 2018. години користила Приручник за ФУК, који је урађен у оквиру пројекта „P1FC и IA - фаза 2. - Министарство финансија“.

ЦЈХ у оквиру своје надлежности, израђује и одређена методолошка упутства и смернице, као помоћ министарствима и осталим КЈС у увођењу и развоју система ФУК. Ова документа су општег карактера и примењују се на све институције јавног сектора. С тим у вези, у 2017/2018. години она је објавила „Смернице о концепту управљачке одговорности - Стално поступање у јавном интересу“ и Вежбу – „Да ли сам добар руководиоца“.

Према наводима ЦЈХ и током 2020. године, настављен је рад ЦЈХ на изради смерница и аката у вези са јачањем концепта управљачке одговорности руководиоца. Израда већине смерница се реализује уз подршку твининг пројекта „Подршка даљем развоју ИФКЈ у Републици Србији“.

Преглед објављених смерница, методолошких упутстава и модула приказујемо у *Прилогу 4 Извештаја*.

<sup>63</sup> Националне службе за запошљавање и Повереника за заштиту података

<sup>64</sup> „Службени гласник РС”, бр. 54/09, 73/10, 101/10, 101/11, 93/12, 62/13, 63/13 – испр., 108/13, 142/14, 68/15 - др. закон, 103/15, 99/16, 113/17, 95/18

<sup>65</sup> Министарство спољних послова



## б) Послови координације успостављања система ФУК

У овом делу описали смо послове координације које је ЦЈХ обављала са министарствима у вези са успостављањем и развојем система ФУК, кроз одржане обуке и радионице, комуникацију са министарствима, дате консултације и стручна мишљења.

### Обуке

ЦЈХ у оквиру своје надлежности обавља послове стручног усавршавања руководиоца и запослених у јавном сектору у области ФУК.

У складу са наведеним, ЦЈХ организује и спроводи следеће обуке:

- Основну обуку за финансијско управљање и контролу и
- Специјализоване обуке из области интерних контрола које су преваходно намењене руководиоцима у јавном сектору.

Основна обука за ФУК траје пет радних дана, док се специјализоване обуке организују као једнодневне радионице које су тематски прилагођене конкретним захтевима корисника јавних средстава.

Како би лица задужена за успостављање система ФУК и имплементацију „COSO“ принципа код КЈС успешно спровела ове активности, било је неопходно да се добро упознају са овим концептом успостављања интерних контрола. КЈС ова сазнања могу стећи кроз обуке за ФУК и/или применом Приручника за ФУК.

Основна сврха обука је упознавање полазника са основама, улогом и значајем система ФУК, као и са свим конкретним активностима које је потребно спровести, како би се систем правилно успоставио, одржавао и развијао. Циљ обука је да се унапреди увођење система интерних контрола и управљачке одговорности у пракси.

Како би на најбољи начин промовисала значај успостављања и развоја система ФУК, ЦЈХ је сачинила програме<sup>66</sup> за стручно образовање и усавршавање руководиоца и запослених у области ФУК. Програм основне обуке за ФУК је општег карактера и прописан је Правилником о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору. Овај програм обухвата: 1) Увод у ИФКЈ, 2) Интегрисани оквир интерне контроле „COSO“ модел, 3) Систем управљања ризицима и 4) Управљачки контролни систем.

Обуке за ФУК се организују на следећи начин. Подношење захтева за похађање основне обуке за ФУК се врши се током целе године. Пријављивање за обуке врше руководиоци КЈС за своје запослене, самоиницијативно, па се може рећи да похађање ових обука у великој мери зависи од свести, информисаности и заинтересованости руководства КЈС за увођење система ФУК. Како се изјаснила, ЦЈХ нема посебне планове обука и извештаје о спроведеним обукама, нити врши позивање кандидата да учествују на обукама.

Основне обуке за ФУК одржавају се када се пријави довољан број полазника (око 50, 60 полазника). Одржавање обука зависи од расположивости простора/сале и броја предавача. ЦЈХ се изјаснила да је расположивост просторног капацитета уједно и највећа препрека за чешће одржавање обука, с обзиром да ЦЈХ не располаже сопственим просторијама за извођење обука. На одржавање обука утиче и ограничени кадровски капацитет запослених у ЦЈХ, имајући у виду да ове обуке спроводе пет запослених у ЦЈХ.

Након завршених обука полазници обука добијају потврду о похађању обуке. Евалуације обука се раде, тако што полазници по завршетку обуке попуњавају евалуациони лист. Подаци се касније прегледају и користе у интерне сврхе и саставни су део предмета за сваку појединачну обуку.

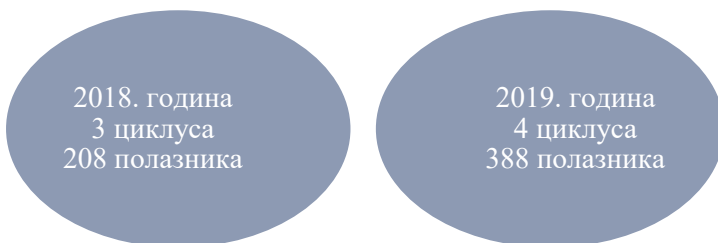
<sup>66</sup> Програм обуке и полагање испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор је прописан и саставни је део Правилника о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору



Према подацима ЦЈХ, основну обуку за ФУК у периоду од 2009. године до 2018. године је завршило 195 лица запослених у министарствима.

У 2018/2019. години није било пријављених полазника министарстава за обуке из области ФУК. У наставку дајемо преглед одржаних основних обука у области ФУК и броја полазника за остале КЈС у 2018. и 2019. години.

Слика број 17: Преглед одржаних основних обука у области ФУК и броја полазника за остале КЈС



У 2018. години спроведене су специјализоване једнодневне обуке за руководиоце највишег и средњег нивоа (укупно 120 руководилаца), са посебним освртом на специфичне теме у складу са конкретним захтевима корисника, међу којима су биле: успостављање и имплементација ФУК,

управљачка одговорност и успостављање процеса управљања ризицима. Обуке су одржане у пет институција јавног сектора.

Ове обуке се одржавају на основу писаног захтева руководиоца КЈС у којем се могу навести конкретне области система ФУК за које су руководиоци заинтересовани. Тако је ЦЈХ у 2018. години одржала једну једнодневну радионицу на тему „Управљачка одговорност и управљање ризицима“ у Министарству привреде за чланове радне групе за развој система ФУК.

Ефекти обука које спроводи ЦЈХ огледају се у ефикаснијем успостављању система ФУК од стране КЈС, а мере се бројем достављених извештаја о систему ФУК од стране нових КЈС.

Чињеница да сва министарства достављају редовно годишње извештаје о систему ФУК, као и да је одређен број запослених из министарстава завршио обуке из области ФУК, указује на то да су запослени у министарствима упознати са начином успостављања и развоја система ФУК.

Како би обуке учинила доступнијим већем броју корисника, ЦЈХ је започела развијање материјала за електронско учење. Последњих година ЦЈХ је започела развијање „e-learning“ платформе, како би пружила подршку у учењу у вези са успостављањем и развојем интерних контрола. Потпуна имплементација „e-learning“ платформе би требало да обезбеди бољу размену знања из области ФУК и ИР, која ће поред материјала за обуку, садржати и тестове за проверу знања, практичне вежбе и моделе развоја система ФУК и ИР. Развијање „e-learning“ платформе је у складу са Стратегијом развоја ИФКЈ, а нови задати рок за реализацију ове активности је четврти квартал 2020. године<sup>67</sup>.

У наредном периоду, ЦЈХ планира померање фокуса свог пословања, и то са активности обука на методолошке смернице, што је и једна од препорука Европске комисије<sup>68</sup>. Такође, планирана је и реалокација обука које изводи ЦЈХ на Националну академију за јавну управу<sup>69</sup>, која према Закону<sup>70</sup> представља централну институцију система стручног усавршавања запослених у јавној управи. Ова активност је у току.

### Обуке/Радионице са твининг партнерима

У циљу унапређивања нивоа управљачке одговорности, система ФУК и функције ИР, ЦЈХ има значајну подршку твининг партнера и донаторских пројеката. У оквиру ових пројеката организују се радионице/обуке на којима се размењују искуства и представљају

<sup>67</sup> Активности 4.1 и 7.3 у АП за 2019-2020. годину

<sup>68</sup> Активност 1.5 у АП за 2019-2020. годину. Једна од активности у оквиру Циља 1 - Јачање координације финансијског управљања и контроле и активности интерне ревизије од стране ЦЈХ

<sup>69</sup> Активност 1.5 у АП за 2019-2020. годину, КГИ за 2018. годину

<sup>70</sup> Закон о националној академији за јавну управу „Службени гласник“, број 94/17



методе и праксе појединих земаља у вези са успостављањем и развојем система ИФКЈ. Такође, твининг партнери пружају и стручну помоћ ЦЈХ при изради смерница даљег развоја ИФКЈ.

У 2018/2019. години ЦЈХ је у сарадњи са твининг партнерима организовала неколико тематских радионица са посебним нагласком на примену концепта управљачке одговорности у јавном сектору, представљање новог „COSO“ оквира, управљање стратешким ризицима, увођење система мерења учинка код КЈС, ревизије ИПА и ЕУ фондова и друго. Одржано је шест таквих радионица у 2018. години и седам радионица у 2019. години.

Учесници на овим радионицама била су лица која су задужена за увођење и развој система ФУК, координатори за ФУК и интерни ревизори, као и представници пилот пројекта који су у фази увођења концепта управљачке одговорности у својим организацијама<sup>71</sup>. На овим радионицама су према наводима ЦЈХ учествовали и представници министарстава.

### Комуникација ЦЈХ са министарствима

Комуникација ЦЈХ са министарствима обавља се усменим и писаним путем.

Консултације у области ФУК могу се вршити телефонским путем или у виду једнодневне радионице на терену код КЈС коју спроводе запослени из ЦЈХ. Како ЦЈХ наводи, консултације у вези са успостављањем и развојем система ФУК су се у посматраном периоду обављале углавном усмено и на терену, током организовања и спровођења обука и радионица.

Такође, ЦЈХ може давати и стручна мишљења у вези са успостављањем и развојем система ФУК. С тим у вези, ЦЈХ заузима и ставове у вези са сагледавањем и обезбеђивањем квалитета система ФУК код институција јавног сектора, што смо детаљније описали у делу сагледавање квалитета ФУК. У посматраном периоду ЦЈХ није давала стручна мишљења министарствима у вези са успостављањем система ФУК.

У 2018/2019. години ЦЈХ је упутила дописе министарствима како би их подсетила на законску обавезу достављања годишњег извештаја о систему ФУК. С друге стране, министарства, сходно томе, извештавају министра финансија о адекватности и функционисању система ФУК, на годишњем нивоу.

### в) Послови праћења примене успостављеног система ФУК

Праћење примене успостављеног система ФУК у јавном сектору ЦЈХ врши сачињавањем консолидованог годишњег извештаја о стању ИФКЈ у Републици Србији.

Одредбама Закона о буџетском систему прописана је обавеза КЈС, па и министарствима, да годишње на прописан начин извештавају министра финансија о адекватности и функционисању система ФУК. Подзаконским актом прописано је да се извештавање врши подношењем одговора на упитник који припрема ЦЈХ. Форма Годишњег извештаја о систему ФУК објављује се на интернет страници ЦЈХ. На основу благовремено достављених и потпуних извештаја о систему ФУК, анализира се стање интерних контрола и сачињава КГИ.

Сва министарства су у 2018/2019. години доставила годишње извештаје о систему ФУК, а праћење успостављања и развоја истог у министарствима сагледано је кроз КГИ. Имајући у виду да КГИ за 2019. годину није донет и усвојен до момента израде овог извештаја, овде приказујемо информације из КГИ за 2018. годину.

Анализа успостављеног система ФУК у министарствима приказана је у КГИ за 2018. годину, у делу Централни/републички ниво: министарства, ООСО, други директни КЈС. Како ЦЈХ наводи, код анализе података, министарства се не посматрају индивидуално, већ као целина, имајући у виду да исказују сличан ниво развијености у области ФУК (и ИП). Такође, све слабости система

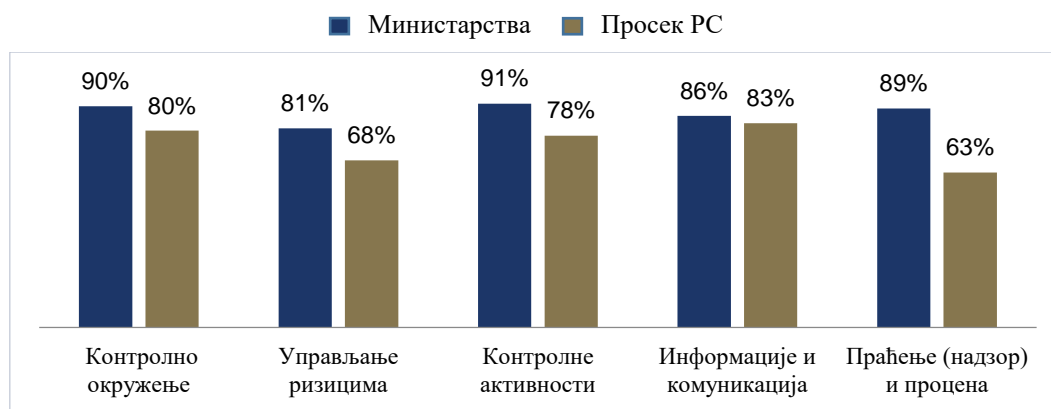
<sup>71</sup> Министарство финансија, Министарство државне управе и локалне самоуправе, Национална служба за запошљавање и Републички секретаријат за јавне политике



које исказују министарства се узимају у обзир, међутим посвећивање пажње појединим елементима, зависи искључиво од учесталости проблема које су корисници навели у извештајима.

У КГИ за 2018. годину приказане су постигнуте оцене појединих елемената ФУК у министарствима у односу на просек датих оцена на нивоу Републике Србије (РС), коју дајемо у наставку.

Графикон број 6: Приказ постигнутих оцена елемента „COSO“ оквира у категорији „министарства“ у односу на просек Републике Србије



На основу приказаних процената може се закључити да су министарства у значајној мери остварила активности које се односе на поједине елементе система ФУК, чак и више од просека у Републици Србији. На пример, у области „контролно окружење“, министарства су постигла 90% активности у односу на оно што се очекује у овој области, док је просек у Републици Србији 80%. Ово се може објасити тиме да је ова област за државну управу у значајној мери уређена прописима.

За категорију „министарства“ у КГИ за 2018. годину истакнуто је следеће: да сва министарства редовно достављају годишње извештаје о систему ФУК, да су системи ФУК који имају највише оцене на централном нивоу власти, којима припадају и министарства, као и да су најбоље просечне оцене по сваком од посматраних параметара постигнуте у категорији организација обавезног социјалног осигурања, а потом у категорији министарства.

Кључни проблеми и запажања у области успостављања и развоја система ФУК изнети су у КГИ за 2018. годину за целокупан централни ниво власти. Потреба да се појача одговорност руководиоца и запослених у институцијама, потреба да се интензивније ради на вертикалном спуштању ФУК и на ниже организационе нивое у сложеним организацијама, као и потреба за практичном подршком руководиоцима и кључним запосленима у процесу мењања начина руковођења прелазећи на приступ који се базира на учинку и резултатима, су неки од истакнутих проблема.

У наставку дајемо кратак опис сачињавања КГИ.

### Сачињавање Консолидованог годишњег извештаја о ИФКЈ

Обавеза ЦЈХ је да изврши обједињавање достављених годишњих извештаја о стању ФУК и ИР и сачини обједињени извештај, односно Консолидовани годишњи извештај о стању система ИФКЈ у Републици Србији, који сваке године министар финансија доставља Влади. Сврха овог консолидованог годишњег извештаја је објављивање прикупљених информација и информисање заинтересованих страна о напретку, оствареним резултатима, али и слабостима КЈС у процесу увођења, развоја и јачања система ФУК и функције ИР. Циљ извештаја је да укаже како на добре стране, тако и на недостатке система, уз предлагање препорука за његов даљи развој и унапређење.



Годишњи извештаји о систему ФУК и ИР за 2018. годину КЈС су доставили ЦЈХ у штампаном облику. У међувремену, током 2019/2020. године, ЦЈХ је развила софтвер који је КЈС/министарствима омогућио електронско достављање годишњих извештаја.

На интернет страници ЦЈХ постављена је апликација за извештавање у коју корисници уносе податаке о систему ФУК и ИР. Подаци из апликације се затим обрађују и консолидују, након чега се врши статистичка обрада и сегментација података.

За потребе обједињеног извештавања, ЦЈХ приступа сегментацији КЈС, како би изнела генерални закључак о стању ИФКЈ. Категоризацију, односно поделу КЈС је извршила на следећи начин.

Слика број 18: Подела корисника јавних средстава, за потребе обједињеног извештавања

1) Централни/републички ниво	2) Локални ниво	3) Индиректни корисници буџетских средстава
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Министарства</li> <li>• Организације обавезног социјалног осигурања</li> <li>• Други директни корисници буџетских средстава</li> <li>• Јавна предузећа на централном нивоу</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Директни корисници буџетских средстава - Јединице локалне самоуправе</li> <li>• Јавна предузећа, јавна комунална предузећа чији је оснивач локална власт</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Индиректни корисници буџетских средстава на нивоу Републике Србије и на нивоу локалне власти (школе, факултети, здравствене институције, предшколске установе, установе културе, месне заједнице...)</li> </ul>

Наведена категоризација КЈС одређена је у складу са Законом о буџетском систему, Списком корисника јавних средстава Републике Србије који објављује Управа за трезор и у складу са захтевима Европске комисије из Поглавља 32 - Финансијски надзор, где се истиче да Република Србија, у области интерне финансијске контроле у јавном сектору, треба да спроводи законодавство, основне политике и да обезбеди довољне административне капацитете на централном и локалном нивоу, у фондовима за социјално осигурање и у јавним предузећима.

У КГИ за 2018. годину приказани су консолидовани подаци, на основу којих је извршена анализа појединих елемената „COSO“ оквира (самооцењивање). Кључни проблеми и слабости у успостављању и развоју система ФУК и предлози за системско унапређење интерних контрола према категоријама корисника су дате за централни/републички ниво (министарства, ООСО и други КЈС), за јавна предузећа (на централном и локалном нивоу), за локалну самоуправу (градови и општине) и за индиректне кориснике јавних средстава. Индиректни корисници нису приказани у оквиру централног и локалног нивоа власти којима припадају.

У овом извештају приказано је и стање успостављене функције ИР у јавном сектору.

На крају КГИ за 2018. годину, изнети су генерални закључци и препоруке које се односе на сва три стуба система ИФКЈ: ФУК, ИР и ЦЈХ. Препоруке су усмерене на отклањање уочених слабости у успостављању интерних контрола код КЈС и даљи развој и унапређење система.

У поступку ревизије утврдили смо да се дате препоруке ЦЈХ не спроводе у довољној мери. Тако је на пример, ЦЈХ у овом извештају дала препоруку ради превазилажења уочених слабости у систему ФУК која се, између осталог, односи на то да руководиоци КЈС у успостављању система ФУК по „COSO“ оквиру, примењују методолошке смернице које је припремила ЦЈХ и да кроз редовно извештавање достигну и демонстрирају „COSO“ стандарде који су у примени у њиховој организацији. МПНТР на пример није поступило по истој, јер није имало значајнијих активности на успостављању система ФУК све до 2019. године, односно до почетка спровођења ове ревизије. Такође, иако је ЦЈХ дала препоруку унапређења рада ИР у КГИ за 2018. годину која гласи „да сви КЈС треба да ускладе систематизацију, број извршилаца и попуне радна места за интерне ревизоре у односу на прописе, ризике, сложеност пословања и обим средстава којима управљају“, поступање по истој је изостало код посматраних министарстава у овој ревизији, имајући у виду да МОС није у 2019. години ускладило



систематизацију и није нормативно успоставило јединицу за интерну ревизију, док МГСИ и МПНТР нису кадровски попунила сва радна места за интерне ревизоре.

Наведене ситуације могу бити један од разлога да се дате препоруке ЦЈХ редефинишу и понављају из годину у годину кроз консолидоване годишње извештаје.

Поступање по датим препорукама ЦЈХ могло би бити ефикасније уколико би постојала обавеза извештавања министра финансија о спроведеним препорукама, кроз годишње извештаје о функционисању система ФУК и ИР, а што би утицало на даљи развој и унапређење овог система.

Влада је 5. септембра 2019. године Закључком прихватила КГИ за 2018. годину и исти ради реализације доставила свим министарствима, Високом савету судства и Државном већу тужилаца. Закључком Владе није прописан начин извештавања о реализованим препорукама из КГИ од стране наведених КЈС.

### г) Сагледавање квалитета система ФУК

Добро постављен систем ФУК обезбеђује коришћење јавних (и других) средстава на законит начин и у складу са принципима економичности, ефикасности и ефективности. Да би се осигурала адекватност система ФУК у протоку времена, неопходно је континуирано вршити његово надгледање (мониторинг).

Контрола и сагледавање адекватности система ФУК може се вршити унутар самог корисника јавних средстава. Један од прописаних елемената „COSO“ оквира који успостављају КЈС јесте „Праћење и процена система“ (који је детаљније описан у оквиру Налаза 1.2). Од изузетне важности интерног сагледавања система ФУК је развој модела за оцењивање квалитета ФУК, који ће пружити повратне информације о томе да ли систем ФУК заиста осигурава ефикасно коришћење јавних средстава и остваривање циљева које Влада поставља. Активност/мера развоја овог модела за евалуацију квалитета ФУК, утврђена је Стратегијом развоја ИФКЈ, а планирани рок реализације исте је 4. квартал 2020. године.

С друге стране ЦЈХ има прописану надлежност да спроводи послове екстерног сагледавања квалитета система ФУК код корисника јавних средстава.

У претходном десетогодишњем периоду, односно до 2019. године ЦЈХ није сагледала квалитет система ФУК код КЈС, па самим тим ни у министарствима, из разлога што је фокус рада ЦЈХ у претходном периоду био увођење ИФКЈ у правни оквир, израда методолошких материјала намењених КЈС и одржавање обука из области ФУК и ИР.

Сагледавање квалитета система ФУК код КЈС од стране ЦЈХ, утврђено је и Стратегијом развоја ИФКЈ у оквиру посебног циља Праћење и контрола квалитета. ЦЈХ би требало, сходно овом циљу, да утврди план за периодично оцењивање интерне контроле код корисника јавних средстава.

Крајем 2018. године, Правилником о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МФ формирана је Група за сагледавање квалитета система финансијског управљања и контроле са три систематизована радна места (руководилац Групе и два извршиоца). На дан 31.12.2019. године, према подацима ЦЈХ, у овој групи било је попуњено само једно радно место.

У 2019. години, ЦЈХ је први пут спровела процес сагледавања квалитета ФУК уз подршку Твининг пројекта „Подршка даљем развоју интерне финансијске контроле у јавном сектору (ПИФЦ)“.

ЦЈХ је у оквиру пилот пројекта, током 2019. године извршила сагледавање квалитета ФУК код две институције јавног сектора<sup>72</sup>. Методологија за сагледавање квалитета ФУК је у фази израде, односно, финализације.

У поступку ревизије достављена су нам два Извештаја о сагледавању квалитета ФУК, које овде нећемо детаљно представити, имајући у виду да институције јавног сектора код којих је сагледан квалитет система ФУК, нису биле предмет ове ревизије. Ипак желимо да укажемо да су достављени извештаји о сагледавању квалитета ФУК садржајни и добро структурирани са

<sup>72</sup>Национална служба за запошљавање и Повереник за информације од јавног значаја и заштити података о личности





јасно дефинисаним циљем. Такође, у извештајима су описана документа која су разматрана у поступку сагледавања квалитета ФУК, начин извршеног рада и коришћена методологија. Квалитет сваког елемента ФУК је сагледан кроз прописане/дефинисане принципе који описују сваки појединачни елемент система ФУК, о чему су изнета запажања и закључци ЦЈХ. Извештај садржи и препоруке упућене руководству, а односе се на даљи развој система и јачање утицаја тог система на остваривање циљева организације.

**Налаз 3.2: ЦЈХ је у претходном периоду пружила стручну помоћ министарствима у успостављању функције ИР кроз донета методолошка упутства и спроведене обуке, док је сагледавање квалитета рада интерне ревизије вршила без формално донетог програма оцењивања и утврђене методологије рада**

Имајући у виду да је интерна ревизија нова професија која се уводила у јавни сектор у претходном периоду, то је захтевало организовање одговарајућих обука, како би запослени овладали знањем и вештинама неопходним за обављање послова интерне ревизије. С тим у вези, ЦЈХ је у претходном периоду спроводила обуке за интерне ревизоре према међународним стандардима за обављање интерне ревизије (ISPPIA). Такође, она је спроводила и поступак сертификације интерних ревизора и организовала полагање испита за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору. Према последњем објављеном податку, ЦЈХ је до 2018. године сертифицирала 413 интерних ревизора у звању овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

У претходном периоду ЦЈХ је уредила заједничке критеријуме за организацију и поступање интерне у јавном сектору кроз Правилник о ИР и Приручник за ИР. Праћење рада интерне ревизије ЦЈХ врши кроз достављене годишње извештаје КЈС о функционисању система ИР, односно кроз КГИ.

Што се тиче сагледавања квалитета рада интерне ревизије ЦЈХ је започела ову активност 2016. године управо сагледавајући квалитет рада интерне ревизије у министарствима.

У наставку дајемо опис послова ЦЈХ у претходном периоду у вези са развојем функције интерне ревизије у јавном сектору, са посебним освртом на министарства, као посебну групу КЈС и период обухвата ове ревизије (2018/2019. годину).

#### **а) Послови хармонизације у организовању функције ИР**

У вези са пословима хармонизације организовања функције ИР у јавном сектору, министар финансија је у претходном периоду донео два правилника, од којих је једним правилником<sup>73</sup> прописао заједничке критеријуме за организовање интерне ревизије, стандарде и методолошка упутства за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору, а другим<sup>74</sup> уредио услове и поступак полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору (*детаљније описани у делу: Законодавни и институционални оквир*).

У 2019. години министар финансија донео је Правилник о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору.<sup>75</sup> Примена овог правилника почела је 1. јануара 2020. године, а донет је због обезбеђивања континуираног професионалног усавршавања интерних ревизора, на начин како налажу међународни стандарди<sup>76</sup>. Доношењем овог правилника извршена је мера/активност из Акционог плана за период 2017-2018. године.

У циљу обезбеђивања јединственог начина рада и пружања стручне подршке министарствима у успостављању и развоју функције ИР, МФ је израдило Приручник о

<sup>73</sup> Правилник о заједничким критеријумима за организовање стандардима и методолошким упутствима за поступање и извештавање интерне ревизије у јавном сектору („Службени гласник РС“, бр. 99/2011 и 106/2013)

<sup>74</sup> Правилник о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору („Службени гласник РС“, број 9/14)

<sup>75</sup> „Службени гласник РС“, број 15/2019

<sup>76</sup> Стандард 1230 - Континуирано професионално усавршавање и Водич за примену IG 1230 - Континуирано професионално усавршавање, који је саставни део Међународног оквира професионалне праксе Института интерних ревизора



интерној ревизији у јавном сектору у којем су детаљније разрађени принципи, стандарди и политике интерне ревизије.

Сва министарства која су имала у потпуности или делимично попуњену јединицу за ИР у 2018. години (16 министарстава), су се у годишњем извештају о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије изјаснила да користе Приручник за интерне ревизоре. Такође, у истим извештајима су се изјаснила да се у потпуности придржавају фаза ревизорског поступка предвиђених Приручником о интерној ревизији у јавном сектору.

Како би пружила помоћ у организовању функције ИР у јавном сектору, ЦЈХ је у претходном периоду донела и одређена методолошка упутства/смернице/моделе, које је објавила на интернет страници МФ.

Тако је у 2017. години израђена и објављена публикација „Интерна ревизија у јавном сектору Републике Србије“. Такође, ЦЈХ је сачинила и модел описа посла јединице за интерну ревизију, као и модел описа посла интерног ревизора, вишег интерног ревизора и руководиоца јединице за интерну ревизију. Активна улога ЦЈХ у изради смерница и аката у вези са даљим развојем функције ИР, одвијала се и током 2020. године уз подршку твининг пројекта „Подршка даљем развоју ИФКЈ у Републици Србији“.

Донета акта ЦЈХ, смернице, модули у вези са развојем интерне ревизије у јавном сектору приказана су у *Прилогу 4 овог извештаја*.

## **б) Послови координације у вези са организовањем функције ИР**

У овом делу описали смо послове координације које ЦЈХ обавља са министарствима у вези са организовањем функције ИР, кроз спроведене обуке и радионице, комуникацију са министарствима, дате консултације и стручна мишљења.

### **Обуке**

ЦЈХ организује и спроводи следеће обуке у вези са пословима интерне ревизије:

- Основну обуку за интерну ревизију,
- Обуку за практичан рад на интерној ревизији (менторска обука), која подразумева обављање две интерне ревизије код КЈС, уз стручну помоћ запослених из ЦЈХ и
- Обуку и полагање испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору.

Основна обука из области ИР траје седам радних дана. Организација ових обука је слична као и код обука за ФУК. Наиме, захтеве за похађање ове обуке подnose руководиоци КЈС за своје запослене. Основне обуке одржавају се када се пријави довољан број полазника, у складу са одређеним критеријумима, као што су величина расположиве сале, оптималан број предавача и друго. Како се изјаснила, ЦЈХ нема посебне планове обука и извештаје о спроведеним обукама у области ИР.

Програм обуке за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору прописан је Правилником<sup>77</sup>. Овај програм обуке обухвата: основну обуку за интерне ревизоре, основну обуку за ФУК и обуку за практичан рад на интерној ревизији. Програм основне обуке за интерне ревизоре обухвата следеће области: 1) Стандарди, политике и окружење интерне ревизије, 2) Вршење ревизије и 3) Вештине и технике ревизије. Након завршених обука полазници обуке добијају потврду о похађању исте.

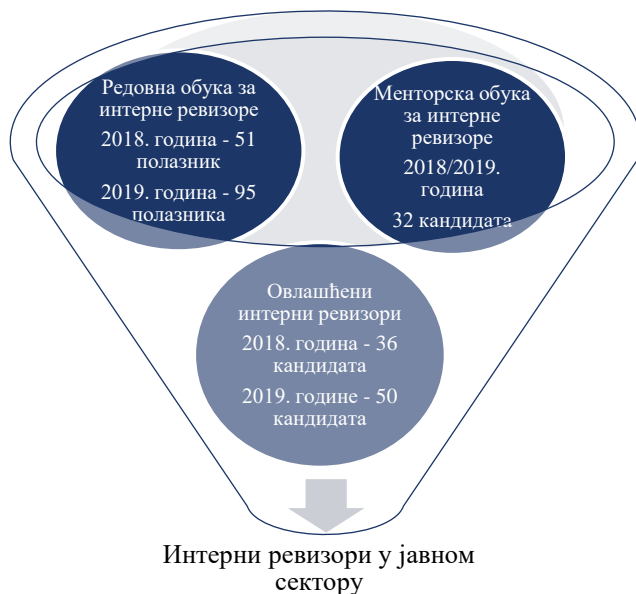
Према подацима ЦЈХ, основу обуку за интерне ревизоре у периоду од 2009. до 2018. године завршило је 107 лица запослених у министарствима.

<sup>77</sup> Правилником о условима и поступку полагања испита за стицање звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору



У 2018/2019. години два запослена лица из министарстава су похађала обуке из интерне ревизије<sup>78</sup>. У наставку дајемо преглед одржаних обука за интерне ревизоре за све КЈС у 2018/2019. години.

Слика број 19: Приказ полазника на обукама у 2018/2019. години



У 2018/2019. години 32 кандидата је било на менторској обуци у вези са израдом практичног рада на интерној ревизији. Испит за стицање професионалног звања овлашћени интерни ревизор у јавном сектору је положило 36 кандидата у 2018. години и 50 кандидата у 2019. години.

Сама сертификациона шема која подразумева менторисање у раду интерних ревизора, које обављају запослени ЦЈХ, у обављању две ревизије код КЈС су захтевна са становишта кадровског капацитета, имајући у виду број запослених у ЦЈХ. Наиме, овај посао ангажује велики број радних дана запослених из ЦЈХ и захтева велику стручност ментора.

Према наводима ЦЈХ, услуге менторисања у 2018/2019. години пружала су четири запослена. У КГИ за 2018. годину једна од препорука ЦЈХ односи се на унапређивање процеса сертификације интерних ревизора, како би се смањила потреба за директним ангажовањем запослених из ЦЈХ.

С обзиром на изражене потребе за интерним ревизорима у јавном сектору, ЦЈХ се изјаснила, да се током 2020. године планира ажурирање Приручника за интерну ревизију и израда студије случаја за интерну ревизију која ће служити као материјал за самоучење интерних ревизора.

ЦЈХ развија „e-learning“ платформу која ће пружити подршку интерним ревизорима у вези са учењем и разменом искустава/питања из области ИР. У *Прилогу 4* приказане су до сад објављене смернице и модули за учење у вези са обављањем послова ИР.

### Стручно усавршавање овлашћених интерних ревизора у јавном сектору

Правилником о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору прописују се подручја и облици стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору и критеријуми за признавање стручног усавршавања. Стручно усавршавање овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору остварује се кроз активности самосталног стручног усавршавања и организованог стручног усавршавања. Овлашћени интерни ревизор у јавном сектору треба да оствари најмање 50 бодова за стручно усавршавање у једној години, од чега најмање пет бодова кроз организовано стручно усавршавање.

Самостално стручно усавршавање овлашћени интерни ревизор може стећи кроз: руковођење јединицом за интерну ревизију, вршење послова интерне ревизије, обављање саветодавног ангажмана, завршене академске студије другог и трећег степена, стицање сертификата релевантних међународних и струковних удружења и кроз чланство у ревизорском одбору.

<sup>78</sup> Једна запослена из МГСИ и једна запослена из МОС



Организовано стручно усавршавање овлашћени интерни ревизор може остварити кроз: одржавање предавања или учествовање на конференцијама, семинарима и радионицама у организацији релевантних националних и међународних институција или струковних удружења; одржавање предавања или учествовање на конференцијама, семинарима и радионицама из подручја дефинисаних правилником; одржавање предавања или учествовање на састанцима, обукама, семинарима и радионицама интерних ревизора које организује или суорганизује МФ ЦЈХ; учествовање у радним телима за израду законских и подзаконских прописа и приручника у подручју ИР или система ФУК; обављање екстерне оцене квалитета рада ИР код КЈС коју организује ЦЈХ; обављање послова ментора у складу са потребама за спровођење обуке за практичан рад на интерној ревизији коју организује ЦЈХ и објављивање радова и чланака или превођење материјала из подручја дефинисаних правилником.<sup>79</sup>

Релевантне националне и међународне институције су: државни органи (као на пример обуке/предавања које организује Министарство финансија, ЦЈХ), организације основане од државних органа (као на пример обуке/радионице које спроводи Национална академија за јавну управу или Канцеларија за јавне набавке), као и органи и организације Европске комисије и Светске банке.

Релевантна национална струковна удружења су организације успостављене у складу са законом и у чијем су чланству најмање 20 чланова са стеченим сертификатом овлашћени интерни ревизор у јавном сектору или међународно признатим сертификатима<sup>80</sup>, док су релевантна међународна струковна удружења организације признате од стране Института интерних ревизора<sup>81</sup>.

Како се изјаснила, ЦЈХ је у 2019. години у сврху континуираног стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору организовала два циклуса обуке (6. и 7. јуна 2019. године) под називом: „Континуирано стручно усавршавање интерних ревизора у јавном сектору и кључне новине у области ФУК“<sup>82</sup>. На обукама је присуствовало 202 овлашћена интерна ревизора у јавном сектору. Правилником о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору прописано је да ЦЈХ може организовати обуке на којима учесници могу стећи максимално 12 бодова (3 бода по састанку), а предавачи максимално 24 бода (по пуном сату 4 бода, а до пуног сата 3 бода).

Поред ЦЈХ, обуке организованог стручног усавршавања спроводе релевантне националне и међународне институције и струковна удружења интерних ревизора. Увидом у Регистар привредних субјеката, утврдили смо да је у 2019. години било регистровано четири удружења интерних ревизора, а што нам је потврдила ЦЈХ, и то:

- „Удружење интерних ревизора Србије“, Београд (основано 2008. године, а које углавном обавља услуге стручног усавршавања интерних ревизора из приватног сектора),
- „Удружење овлашћених интерних ревизора Србије у јавном сектору“, Београд (основано 2011. године, али исто није имало активности стручног усавршавања интерних ревизора у периоду 2018-2019.године),
- Удружење „Интерни ревизор“, Ужице (основано 2014. године, а које углавном обавља услуге стручног усавршавања интерних ревизора из јавног сектора) и
- „Институт интерних ревизора Србије“, Нови Сад (основано 2019. године и углавном обавља услуге стручног усавршавања интерних ревизора из јавног сектора).

Према информацији ЦЈХ, од наведених релевантних националних струковних удружења, у посматраном периоду два удружења организовала су активности које се признају као организовано стручно усавршавање интерних ревизора и то: „Удружење интерних ревизора

<sup>79</sup> Члан 5 Правилника о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору

<sup>80</sup> CIA (Certified Internal Auditors – Сертификовани интерни ревизор) и CGAP (Certified Government Auditing Professional – Сертификовани професионалац за ревизију државне управе)

<sup>81</sup> ИА – The Institute of Internal Auditros

<sup>82</sup> сходно члану 5. став 1. тачка 3) Правилника о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору



Србије“, Београд и Удружење „Интерни ревизор“, Ужице. Запослени ове јединице су у периоду 2018/2019. године учествовали на појединим семинарима у организацији струковних удружења, и то као предавачи испред ЦЈХ, у току радног времена и без накнада. На овај начин испуњавала се стратешка активност 4.1.3 - Координација континуираног професионалног развоја.<sup>83</sup>

Увидом у јавно доступне информације и програме стручног усавршавања за обуке које су одржавала поменута удружења у 2018/2019. години учесници јавног сектора су плаћали котизацију за учешће на овим семинарима. Висина котизације Удружења „Интерни ревизор“ Ужице у посматраном периоду износила је од 9.000,00 до 17.000,00 динара у зависности од тога да ли се семинари одржавају један или два радна дана, док је висина котизације „Удружење интерних ревизора Србије“, Београд износила од 11.000,00 до 30.000,00 динара у зависности од броја дана одржавања семинара, дана уплате и од тога да ли је учесник на обукама члан удружења (мањи износ котизације) или није. С друге стране, обуке/радионице стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору које организује ЦЈХ и Национална академија за јавну управу су бесплатне, односно без утврђених котизација за учешће на овим обукама.

Имајући у виду потребу за сталним стручним усавршавањем овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, семинари које су спроводила струкована удружења организована су више пута у току године. Тако је на пример, према јавно доступним информацијама, Удружење „Интерни ревизор“, Ужице у 2018/2019. години одржало по три семинара стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, док је „Удружење интерних ревизора Србије“, Београд имало по десет и више семинара стручног усавршавања годишње за интерне ревизоре (из приватног и јавног сектора). Наведено може створити ризик додатног издвајања буџетских средстава код КЈС (котизације за учешће на обукама), имајући у виду да су средства за ове намене, односно за организацију обука, већ издвојена у буџетима Министарства финансија и/или Националне академије за јавну управу.

С тим у вези, потребно је да ЦЈХ редовније организује обуке стручног усавршавања овлашћених интерних ревизора у јавном сектору, како би пружила веће могућности интерним ревизорима у усавршавању стечених знања и вештина и стицање потребног броја бодова из области који су у њеној надлежности, сходно Правилнику о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору.

Овлашћени интерни ревизори МГСИ и МПНТР (субјекти ревизије) нису похађали семинаре које су организовала горе поменута удружења у 2018/2019. години, већ искључиво обуке у организацији ЦЈХ и Националне академије за јавну управу, док МОС није похађало наведене обуке јер није имало запосленог интерног ревизора у посматраном периоду.

Овлашћени интерни ревизори у јавном сектору Републике Србије су били у обавези да за 2019. годину доставе Извештај о стручном усавршавању овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору или Обавештење о немогућности испуњења услова стручног усавршавања овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору.

Према наводима ЦЈХ, за 2019. годину Извештај о стручном усавршавању доставило је 246 овлашћених интерних ревизора (53%), од укупно 463 овлашћена интерна ревизора у јавном сектору (податак на дан 31.12.2019. године). Од укупног броја достављених извештаја 167 овлашћених интерних ревизора (68%) је испунило обавезу стручног усавршавања, а 79 овлашћених интерних ревизора (32%) није, при чему је 16 интерних ревизора навело оправдане разлоге због којих нису испунили ову обавезу.

Имајући у виду да се Правилник о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора у јавном сектору примењује од 1.1.2020. године, од тог дана се врши признавање остварених бодова у вези са стручним усавршавањем. Представници ЦЈХ су навели да је 2019. година била „нулта“ година постојања обавезе стручног усавршавања интерних ревизора, и да се већ од

<sup>83</sup> Стратегије развоја ИФКЈ у Републици Србији у периоду 2017-2020 година



следећег извештавања очекује да број достављених извештаја и број интерних ревизора који је скупио прописан број бодова буде већи.

Овлашћени интерни ревизори МГСИ и МПНТР (субјекти ревизије) нису доставили ЦЈХ Извештај о стручном усавршавању овлашћеног интерног ревизора у јавном сектору за 2019. годину, из разлога што је 2019. година била почетна година у којој није било обавезно прикупљање бодова у вези са стручним усавршавањем.

Имајући у виду новонастале околности у вези са проглашеном пандемијом вируса COVID у 2020. години, уведене мере и проглашено ванредно стање које је било у овој години, отежано је одржавање свих врста обука, што може утицати и на извештавање о стручном усавршавању овлашћених интерних ревизора за 2020. годину.

### Комуникација ЦЈХ са министарствима

ЦЈХ обавља усмену и писану комуникацију са министарствима у вези са питањима из области ИР. Консултације се најчешће обављају усменим путем и то током споровођења обука за интерне ревизоре. Међутим, ЦЈХ се могу упутити и писани захтеви у вези са тумачењем појединих питања из области интерне ревизије, на које ЦЈХ даје одговоре писаним путем.<sup>84</sup>

Такође, ЦЈХ може давати одређена стручна мишљења и савете у погледу примене правила која се односе на организовање функције ИР и квалитет рада ИР. Тако је 2018. године упутила допис МОС, којим је овом министарству указала на неопходност успостављања функционално независне јединице интерне ревизије са најмање три запослена интерна ревизора до краја 2018. године. У допису је наведено да је то један од услова реализације Програма: „Секторска буџетска подршка реформи јавне управе“.

Како би указала на одређене пропусте у вези са организовањем интерне ревизије код институција јавног сектора, ЦЈХ даје мишљења на предлоге правилника о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места, са становишта делокруга свог рада. Мишљење ЦЈХ се обједињује са мишљењима осталих сектора у Министарству финансија.

С тим у вези, ЦЈХ је 2019. године дала мишљење на Предлог Правилника о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МОС, у делу који се односи на систематизовање радног места интерни ревизор. ЦЈХ је имала примедбе на предлог Правилника о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места, јер министарство није усагласило систематизацију и опис послова Јединице за интерну ревизију са члановима 3. став 3. и 5. став 2. Правилника о ИР.

Међусобна комуникација између ЦЈХ и министарстава одвија се и у поступку обавезног годишњег извештавања министра финансија о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије.

### в) Послови праћења примене ИР у министарствима

Праћење рада ИР код министарстава врши се кроз анализу годишњих извештаја о функционисању система ИР, које министри достављају министру финансија, односно ЦЈХ и који постају предмет КГИ. У овом извештају се прати успостављање и развој функције ИР и дају генералне препоруке ради отклањања уочених слабости у функционисању ИР и њеног даљег развоја.

Сва министарства, осим Министарства омладине и спорта и Министарства заштите животне средине, су у 2018. години доставила годишњи извештај о функционисању система ИР. Наведена министарства која нису доставила извештај, нису имала запослене интерне ревизоре у овој години, па самим тим нису ни обављала интерне ревизије. У 2019. години 17 од

<sup>84</sup> Информатор о раду МФ, децембар 2019. године



18 министарстава је доставило овај извештај. Извештај није доставило једино Министарство заштите животне средине.

Годишњи извештаји о обављеним ревизијама за 2018. годину достављани су ЦЈХ у штампаном облику, док су исти за 2019. годину достављени електронским путем, кроз апликацију за извештавање коју је развила ЦЈХ.

Успостављање и развој функције ИР у министарствима описано је у КГИ за 2018. годину у делу Интерна ревизија. У овом извештају је истакнуто да је интерна ревизија у министарствима успостављена у значајној мери, у смислу да је она нормативно успостављена у свим министарствима, али је приметна стагнација у развоју интерне ревизије у 2018. години у овој категорији. Три министарства у 2018. години нису имала ниједног запосленог интерног ревизора.<sup>85</sup> Такође се истиче, да у категорији министарстава која морају имати попуњену јединицу интерне ревизије, само мањи део, тачније 39% министарстава испуњава ову обавезу (7 од 18 министарстава). Као разлог за наведено министарства су истакла актуелне мере штедње у Републици Србији, у смислу ограничења максималног броја запослених и смањења основних зарада, што је за последицу имало одлазак интерних ревизора ван јавног сектора и отежано ангажовање нових.

У КГИ за 2018. годину је истакнуто да се најзначајније слабости интерних контрола у категорији министарстава односе на успостављање интерне ревизије, где три министарства нису имала ниједно попуњено радно место интерног ревизора, док 11 министарстава нису имала запослена минимално прописана три интерна ревизора, што доводи у сумњу да се могу у потпуности поштовати стандарди интерне ревизије.

#### г) Сагледавање квалитета рада јединице за ИР

Правилником о ИР прописано је да се оцена квалитета рада јединице за интерну ревизију врши интерним и екстерним оцењивањем. Интерно оцењивање спроводи руководиоца интерне ревизије сталним прегледима извођења активности ревизије и периодичним прегледима само-оцењивањем.

Екстерно оцењивање спроводи се анализом достављених годишњих извештаја о раду интерне ревизије и периодичним прегледом најмање једном у пет година код корисника јавних средстава, које спроводи ЦЈХ према програму оцењивања.

Екстерна оцена квалитета рада јединице за ИР се усредсређује на вредновање упитника за самооцењивање интерних ревизора, кроз претходну проверу докумената, као и кроз директне посете јединици за интерну ревизију. Сврха ове оцене није само утврђивање усклађености рада јединице ИР са законима, дефиницијама интерне ревизије, међународним стандардима и Етичким кодексом, већ и оцена ефикасности и ефективности интерних ревизора, а све у циљу идентификовања потенцијалних могућности за унапређење.

ЦЈХ се изјаснила да није формално утврдила методологију за сагледавање квалитета рада интерне ревизије, јер овај посао обављају само четири запослена из ЦЈХ. У припреми начина сагледавања квалитета рада интерне ревизије, запослени из ЦЈХ су усмено усагласили методологију рада, оквир и форму извештаја која представља, уједно и упитник код сагледавања квалитета рада интерне ревизије. Поступак сагледавања квалитета рада јединице за ИР започиње доношењем овлашћења министра финансија, док рад на сагледавању започиње уводним састанком са руководиоцем КЈС и руководиоцем јединице за ИР. Један од приступа испитивању квалитета рада ИР заснован је на провери да ли интерни ревизори поштују Закон о буџетском систему, Правилник о ИР и Приручник за ИР, у коме је дефинисана методологија рада интерних ревизора, стандарди интерне ревизије и повеља интерне ревизије.

<sup>85</sup> Министарство спољних послова, Министарство омладине и спорта и Министарство заштите животне средине



ЦЈХ није сачинила Програме оцењивања, према којем ће сагледавати квалитет рада ИР код КЈС. Како наводе, сагледавање квалитета рада интерне ревизије, започето је 2016. године, у складу са захтевима програма „Секторска буџетска подршка реформи јавне управе“. Захтеви овог програма били су да се изврши сагледавање квалитета рада ИР у министарствима.

ЦЈХ је поступила у складу са наведеним захтевом и у 2016. години сагледала квалитет рада ИР код десет министарстава<sup>86</sup>, а у 2017. години код преосталих осам министарстава<sup>87</sup>. Сагледавање квалитета рада ИР је извршено од стране овлашћених интерних ревизора у јавном сектору запослених у Сектору за интерну контролу и интерну ревизију МФ, који је у том периоду обављао послове ЦЈХ. Од 2018. године у оквиру Сектора - ЦЈХ формирана је Група за праћење квалитета рада интерне ревизије, која ће се бавити и сагледавањем квалитета рада интерне ревизије у јавном сектору. Међутим, на дан 31.12.2019. године у овој групи било је попуњено једно од три систематизована радна места.

ЦЈХ је након сагледавања квалитета рада ИР у министарствима у 2016/2017. години сачинила појединачне извештаје за сва министарства. На основу тих извештаја сачињени су збирни извештаји за 2016. и 2017. годину о сагледавању квалитета рада ИР у министарствима који су достављени министру финансија и објављени на интернет страници МФ.

Како се наводи у збирним извештајима, сагледавање квалитета рада ИР је обухватило проверу испуњености прописаних захтева за оснивање јединица за интерну ревизију, обухвата ревизије, компетентности и обучености интерних ревизора, функционалне и организационе независности интерне ревизије, повеље и етичког кодекса интерне ревизије, познавања стандарда интерне ревизије, стратешких и годишњих планова интерне ревизије, примене методологије рада интерне ревизије, управљање ризиком, интерне контроле квалитета, потреба за будућим обукама и чланства у струковним удружењима.

У збирним извештајима из 2016/2017. године о сагледавању квалитета рада ИР, дата су генерална запажања и слабости у раду ИР у министарствима. Тако је ЦЈХ утврдила следеће:

- да је јединица интерне ревизије формално успостављена у министарствима правилницима о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места и у складу са Правилником о ИР;
- да је у два министарства<sup>88</sup> систематизован мањи број интерних ревизора у односу на прописане захтеве о минималном броју интерних ревизора у јединицама интерне ревизије;
- кадровска попуњеност јединице за ИР није остварена код већине министарстава (у три министарства<sup>89</sup> немају ниједног запосленог интерног ревизора, у десет министарстава јединица за интерну ревизију има 1-2 запослена интерна ревизора, док само пет министарстава има три и више запослених интерних ревизора).

Такође, у збирном извештају из 2017. године дате су одређене констатације/сугестије у вези са даљим развојем ове функције као што су:

- неопходност да министарства у складу са својим кадровским капацитетима, обезбеде по најмање три извршиоца за послове интерне ревизије, како би се ова функција суштински користила од стране руководиоца као алат за управљање организацијом;
- неопходност јасног исказивања потреба ИР као посебне функције у оквиру организације, нарочито у поступку припреме и реализације програмског буџетирања, како би се омогућило праћење извршења средстава за рад интерне ревизије;
- неопходност да се у поступку припреме планова документује сваки појединачни корак и омогући доступност усвојених планова свим руководиоцима и запосленима унутар организације,

<sup>86</sup> за период од 1. јануара 2015. до 30. септембра 2016. године

<sup>87</sup> за период од 1. јануара 2016. до 30. септембра 2017. године

<sup>88</sup> Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре и Министарство привреде у 2016. години

<sup>89</sup> Министарство спољних послова, Министарство омладине и спорта и Министарство заштите животне средине





- неопходност да се у плановима исказују саветодавни ревизорски ангажмани, који су у великој мери заступљени у раду интерне ревизије,
- да је само део јединица за интерну ревизију планирао извођење ревизија за праћење извршења препорука („follow up”), и то у ограниченом обиму, због малог броја запослених.

ЦЈХ је у збирним извештајима из 2016/2017. године, навела да интерни ревизори у министарствима примењују методологију рада интерне ревизије и познају Међународне стандарде професионалне праксе интерне ревизије Института интерних ревизора (енг. ПА). Такође, све успостављене јединице интерне ревизије имају усвојена основна документа неопходна за рад: повељу, етички кодекс, стратешки план рада и годишњи план рада, али наведена документа нису интерно објављена, односно прослеђена свим руководиоцима и запосленима у оквиру организације.

Увидом у појединачне извештаје сагледавања квалитета рада интерне ревизије у појединим министарстава из 2016/2017 године, утврђено је да је овлашћено лице ЦЈХ које је вршило сагледавање квалитета указало на одређене слабости у успостављању функције ИР, али с тим у вези нису дате препоруке конкретном министарству да то исправи. У вези са наведеним, ЦЈХ се изјаснила да се у извештајима о сагледавању квалитета рада ИР наводе констатације о раду интерне ревизије, али се не дају препоруке, већ евентуалне сугестије за унапређење статуса и рада интерне ревизије.

Праћење напретка рада у јединици за интерну ревизију након сагледавања квалитета рада ИР, ЦЈХ врши посредно, кроз достављене годишње извештаје о обављеним ревизијама и активностима интерне ревизије.

Збирни извештај о сагледавању квалитета рада интерне ревизије се након објављивања на интернет страници МФ/ЦЈХ укључује у КГИ о стању ИФКЈ за ту годину и представља основ за давање општих препорука за функционисање интерне ревизије у Републици Србији, који усваја Влада. Како наводи ЦЈХ, након усвајања КГИ, препоруке дате у њему постају обавезне за КЈС.

У КГИ за 2018. годину истакнути су предлози за развој интерне ревизије од стране КЈС на основу сагледавања квалитета рада јединица за интерну ревизију и дате препоруке ради отклањања уочених слабости у функционисању ИР за све КЈС, на основу анализе годишњих извештаја о ИР које су достављали КЈС.

У наставку дајемо опис најзначајнијих слабости у квалитету рада ИР у министарствима које је сагледала ЦЈХ у 2016/2017. години, за одабране субјекте ревизије.

У појединачном извештају МГСИ из 2016. године једна од основних замерки је била та да тадашњи Правилник о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места у МГСИ није био усклађен са Правилником ИР јер је истим било систематизовано једно радно место за интерног ревизора, уместо прописана најмање три радна места. Такође, утврђено је да стратешким планом ИР за период 2015-2017. године нису били обухваћени сви пословни процеси, да стратешки и годишњи план ИР нису били објављени и доступни запосленима у министарству, као и да интерна оцена квалитета ревизорских докумената није вршена, јер је посао интерне ревизије обављао само један ревизор.

Ова ситуација у успостављању и раду јединице за ИР у МГСИ се променила у периоду обухвата ове ревизије (2018/2019. година), јер је МГСИ важећим правилником о систематизацији радних места формирало независну Групу за ИР са три систематизована радна места за послове интерне ревизије. Такође, Стратешким планом за период 2018-2020. године, обухваћени су сви пословни процеси у министарству и извршена процена ризика рада ИР. У поступку спровођења ревизије јединица за ИР МГСИ имала је два запослена интерна ревизора и није имала именованог руководиоца за интерну ревизију, што и даље онемогућава ефикасну интерну оцену квалитета ревизорских докумената.



У појединачном извештају МПНТР из 2016. године, између осталог, наведено је да је ово министарство формирало Групу за интерну ревизију са пет систематизованих радних места, да је стратешки план за период 2014-2016. године и годишњи план објављен на интернет страници овог министарства, да руководицац групе за ИР одобрава оперативни план ревизије и учествује у поступку спровођења ревизије и прегледа и потписује сва документа у ревизији.

У поступку спровођења ове ревизије, утврдили смо одређене слабости у раду јединице за ИР у МПНТР током 2018/2019. године, које смо детаљније описали код Закључка 2 овог извештаја.

Сагледавање квалитета рада ИР у МОС, од стране ЦЈХ, било је планирано за 2017. годину. У збирном извештају за 2017. годину констатовано је да су у овом министарству, као и у Министарству спољних послова и Министарству заштите животне средине, успостављене јединице ИР правилницима о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места, али су сва радна места била упражњена из разлога одласка запослених у пензију или преласка запослених на радна места изван интерне ревизије.

У поступку ревизије утврдили смо да у 2018/2019. години, МОС није нормативно успоставило јединицу за интерну ревизију са најмање три запослена, као и да је систематизовано радно место – самостални извршилац за послове интерне ревизије у овом периоду било и даље упражњено.



## V Мере предузете у току ревизије

У току спровођења ове ревизије МПНТР је предузело одређене мере на успостављању система финансијског управљања и контроле, тако што је донело Одлуку о усвајању Плана активности за имплементацију финансијског управљања и контроле (у јуну 2020. године) којом су дефинисане активности на успостављању система, одговорна лица за њихову реализацију и крајњи рокови окончања активности (2020/2021. година), као и Стратегију управљања ризицима у МПНТР (у септембру 2020. године).

Такође, МГСИ је у поступку ревизије ажурирало Стратегију управљања ризицима и регистре ризика (октобар 2020. године).

МОС је у поступку ревизије упутило допис Министарству финансија (октобар 2020. године)<sup>90</sup>, којим је затражило сагласност за запошљавање још два нова извршиоца на пословима интерне ревизије, ради успостављања посебне функционално независне организационе јединице за интерну ревизију са три извршиоца - интерна ревизора. Након тога, МОС планира да изврши измену и допуну Правилника о унутрашњем уређењу и систематизацији радних места, у смислу формирања Групе за обављање послова интерне ревизије.

<sup>90</sup> Број:119-01-00036/2020-02 од 14. октобра 2020. године



## VI Захтев за достављање одазивног извештаја

Субјект ревизије је, на основу члана 40. став 1. Закона о Државној ревизорској институцији, дужан да поднесе Државној ревизорској институцији писани извештај о отклањању откривених несврсисходности (одазивни извештај) у року од 90 дана почев од наредног дана од дана уручења овог извештаја.

Одазивни извештај мора да садржи:

- 1) навођење ревизије, на коју се он односи;
- 2) кратак опис несврсисходности у пословању, које су откривене ревизијом;
- 3) приказивање мера исправљања.

Мере исправљања су мере које субјект ревизије предузима да би отклонио несврсисходности у свом пословању или мере умањење ризика од појављивања одређене несврсисходности у свом будућем пословању за чије предузимање субјект ревизије мора поднети уз одазивни извештај одговарајуће доказе.

Субјекти ревизије су у обавези да у одазивном извештају искажу мере исправљања по основу откривених несврсисходности односно свих налаза датих у Извештају о ревизији сврсисходности пословања, као и да поступи по датим препорукама осим оних који су отклоњени у току обављања ревизије и садржани у поглављу Мере предузете у поступку ревизије. За мере исправљања је дужан да уз одазивни извештај достави доказе према следећем:

1. За налазе, односно несврсисходности за које су дате препоруке првог приоритета, односно које је могуће отклонити у року од 90 дана субјекти ревизије су у обавези да доставе доказе о отклањању несврсисходности односно предузимању мера исправљања;
2. За налазе, односно несврсисходности за које су дате препоруке другог приоритета, односно које је могуће отклонити у року до годину дана субјекти ревизије су у обавези да доставе акциони план у којем ће описати мере и активности које ће бити предузете ради отклањања несврсисходности или смањења ризика од појављивања несврсисходности у будућем пословању као и планирани период предузимања мера и одговорно лице;
3. За налазе, односно несврсисходности за које су дате препоруке трећег приоритета, односно које је могуће отклонити у року од једне до три године субјекти ревизије су у обавези да доставе акциони план у којем ће описати мере и активности које ће бити предузете ради отклањања несврсисходности или смањења ризика од појављивања несврсисходности у будућем пословању као и планирани период предузимања мера и одговорно лице.

На основу члана 40. став 2. Закона о Државној ревизорској институцији одазивни извештај је јавна исправа која је потписана и оверена печатом од стране одговорног лица субјекта ревизије.

Државна ревизорска институција ће оценити веродостојност одазивног извештаја, тј. провериће истинитости навода о мерама исправљања, предузетим од стране субјекта ревизије, подносиоца одазивног извештаја. У случају потребе извршиће се и оцена да ли су мере исправљања исказане у одазивном извештају задовољавајуће.

Сагласно члану 57. став 1. тачка 3) Закона о Државној ревизорској институцији, ако субјект ревизије у чијем су пословању откривене несврсисходности, не подносе у прописаном



року Институцији одазивни извештај, против одговорног лица субјекта ревизије поднеће се захтев за покретање прекршајног поступка.

Ако се оцени да одазивни извештај не указује да су откривене несврсисходности отклоњене на задовољавајући начин, сматра се да субјект ревизије крши обавезу доброг пословања. Ако се ради о незадовољавајућем отклањању значајне несврсисходности, сматра се да постоји тежи облик кршења обавезе доброг пословања. У овим случајевима Државна ревизорска институције је овлашћена да предузима мере сагласно члану 40. ст 7. до 13. Закона о Државној ревизорској институцији.



## 1. Прилог 1 – Методологија у поступку рада

### Избор субјеката ревизије

Министарства су органи државне управе који се образују за послове државне управе у једној или више међусобно повезаних области.<sup>91</sup> Важећим Законом о министарствима образовано је 18 министарстава, који су наведени у следећој табели.

Табела број 15: *Образована министарства*

Р.б	Назив министарства	Скраћенице
1	Министарство унутрашњих послова	МУП
2	Министарство одбране	МО
3	Министарство пољопривреде, шумарства и водопривреде	МПШВ
4	Министарство спољних послова	МСП
5	Министарство трговине, туризма и телекомуникација	МТТГ
6	Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања	МРЗБСП
7	Министарство финансија	МФ
8	Министарство просвете, науке и технолошког развоја	МПНТР
9	Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре	МГСИ
10	Министарство заштите животне средине	МЗЖС
11	Министарство здравља	МЗ
12	Министарство привреде	МПР
13	Министарство правде	МП
14	Министарство државне управе и локалне самоуправе	МДУЛС
15	Министарство рударства и енергетике	МРЕ
16	Министарство за европске интеграције	МЕИ
17	Министарство културе и информисања	МКИ
18	Министарство омладине и спорта	МОС

Према Закону о буџетском систему сва министарства као корисници јавних средстава су у обавези да успоставе ФУК и ИР, док су министри у обавези да на прописан начин извештавају министра надлежног за послове финансија о адекватности и функционисању система ФУК и ИР на годишњем нивоу. На основу достављених годишњих извештаја министарстава и других КЈС који се сачињавају по принципу само-оцењивања интерних контрола, ЦЈХ сачињава обједињен годишњи извештај о стању ФУК и ИР у јавном сектору и исти доставља Влади на усвајање.

У поступку планирања ревизије, од Министарства финансија, Сектора ЦЈХ смо прикупили податке о успостављеном систему финансијског управљања и контроле и интерне ревизије у 2017. и 2018. години за сва министарства, имајући у виду да у овој фази ревизије министарства још нису доставила годишње извештаја о систему ФУК и ИР за 2019. годину.<sup>92</sup>

Анализа система интерних контрола министарстава је извршена на основу података из 2018. године који су добијени од ЦЈХ. За потребе избора субјеката ревизије утврдили смо пет критеријума које детаљније описујемо у наставку.

#### ➤ **Критеријум 1: Извршени расходи и издаци у 2018. години за сва министарства, ради одређивања материјалности у ревизији**

За полазну основу код Критеријума 1. узети су подаци о извршеном буџету министарства за 2018. годину. На основу анализе података о извршеним расходима и издацима, израчунали смо учешће расхода и издатака појединачних министарстава у укупним извршењима свих министарстава, како би утврдили материјално значајна министарства са становишта извршења буџета. У наставку је приказана Скала за бодовање која је утврђена за овај критеријум.

<sup>91</sup> Закон о државној управи („Службени гласник РС“, бр. 79/2005, 101/2007, 95/2010, 99/2014, 47/2018 и 30/2018 - др. закон), члан 22

<sup>92</sup> Рок за доставу годишњих извештаја за 2019. годину ЦЈХ је 31.3.2020. година



Табела број 16: Скала за бодовање за Критеријум 1

Учешће расхода и издатака министарства	Опис	Бодови
1-2%	Министарства са безначајним учешћем у извршењу буџета	0
3-10%	Министарства са малим учешћем у извршењу буџета	1
11-20%	Министарства са значајним учешћем у извршењу буџета	2
више од 20%	Министарства са највећим учешћем у извршењу буџета	3

Бодовање и рангирање министарстава по овом критеријуму извршили на смо на следећи начин.

Табела број 17: Бодовање и рангирање министарстава по Критеријуму 1

Р. б.	Ознака Главе министарства	Министарства	Извршење у 2018. години у млрд. динара	Учешће извршења расхода и издатака	Бодови	Закључак
1	16.0	МФ	226,6	32%	3	7 министарстава је извршило 93% укупних расхода и издатака министарстава (податак се односи на извршења по Глави министарства - члан 8. Закона о буџету Републике Србије за 2018. годину)
2	26.0	МПНТР	18,7	3%	1	
3	30.0	МРЗБСП	141,1	20%	2	
4	22.0	МГСИ	92,9	13%	2	
5	19.0	МО	83,8	12%	2	
6	15.0	МУП	76,6	11%	2	
7	21.0	МПР	24,2	3%	1	
8	27.0	МЗ	17,3	2%	0	11 министарстава је извршило укупно 7% расхода и издатака министарстава (податак се односи на извршења по Глави министарства - члан 8. Закона о буџету Републике Србије за 2018. годину)
9	29.0	МКИ	7,7	1%	0	
10	17.0	МСП	1,6	0%	0	
11	28.0	МРЕ	6,4	1%	0	
12	25.0	МЗЖС	1,7	0%	0	
13	31.0	МОС	4,1	1%	0	
14	32.0	МТТТ	3,7	1%	0	
15	20.0	МДУЛС	1,2	0%	0	
16	24.0	МПШВ	0,9	0%	0	
17	18.0	МЕИ	0,6	0%	0	
18	23.0	МП	3,7	1%	0	
		<b>Укупно</b>	<b>713</b>	<b>100%</b>		

Од укупног броја министарстава, седам министарстава је извршило укупно 663,9 млрд. динара, односно 93% укупних расхода и издатака који се односе на министарства и по том основу су добијала највише бодова, док је 11 министарстава извршило мање значајан износ расхода и издатака са становишта ове ревизије.

➤ **Критеријум 2: Негативни одговори у вези са успостављањем система ФУК која су министарства навела у Годишњем извештају о систему ФУК за 2018. годину, ради сагледавања кључних проблема и слабости у успостављању овог система**

Код Критеријума 2. анализирали смо одговоре министарства на питања у вези са успостављањем система финансијског управљања и контроле која су министарства навела у Годишњем извештају о систему ФУК за 2018. годину (део 2. годишњег извештаја). Подаци су добијени од ЦЈХ и министарстава.

Успостављање система ФУК је тестирано кроз 11 питања. На основу извршене анализе података формирана је скала за бодовање на следећи начин.

Табела број 18: Скала за бодовање за Критеријум 2

Број негативних одговора у вези са успостављањем система ФУК	Опис	Бодови
Нула одговора (✓)	Министарства нису исказала проблеме/слабости у успостављању система ФУК	0
Један одговор (1 ✗)	Министарства су исказала одређену слабост у успостављању система ФУК	1
Више од једног одговора (5 ✗, 6 ✗, 7 ✗)	Министарства су исказала значајан број слабости у успостављању система ФУК (пет и више негативних одговора)	2



Бодовање и рангирање министарстава по овом критеријуму извршили смо на следећи начин.

Табела број 19: Бодовање и рангирање министарства по Критеријуму 2

Р.б	Министарства	Број негативних одговора у успостављању система ФУК	Бодови	Закључак
1	МЕИ	✓	0	8 министарстава (45%) није исказало проблеме/слабости у успостављању система ФУК
2	МРЕ	✓	0	
3	МТТГ	✓	0	
4	МДУЛС	✓	0	
5	МЗ	✓	0	
6	МО	✓	0	
7	МПР	✓	0	
8	МГСИ	✓	0	
9	МКИ	1 ✗	1	4 министарства (22%) је исказало одређену слабост у успостављању система ФУК (један негативан одговор)
10	МФ	1 ✗	1	
11	МРЗБСП	1 ✗	1	
12	МОС	1 ✗	1	
13	МП	5 ✗	2	6 министарстава (33%) је исказало значајан број слабости у успостављању система јер је на више од 5 питања одговорило негативно (33%)
14	МУП	5 ✗	2	
15	МЗЖС	5 ✗	2	
16	МПНТР	6 ✗	2	
17	МПШВ	6 ✗	2	
18	МСП	7 ✗	2	

Анализом је утврђено да је од укупног броја министарстава у 2018. години, осам министарстава (44%) успоставило систем ФУК у својим организацијама на начин који је прописан (нису исказали негативне одговоре у вези са успостављањем система), док је четири министарства то учинило делимично (један негативан одговор). Такође се може закључити да је 33% министарстава (шест министарстава) исказало значајан број слабости у успостављању овог система, што указује на то да још увек нису успоставили систем ФУК у својим организацијама на прописан начин, па су из тог разлога бодована са највише бодова.

➤ **Критеријум 3: Кадровска попуњеност јединице за интерну ревизију, ради сагледавања правилности у успостављању функције интерне ревизије**

Код Критеријума 3. анализирали смо податке о успостављеној интерној ревизији у министарствима у 2018. години. Подаци су добијени од ЦЈХ, а у вези са достављеним годишњим извештајима о обављеним ревизијама и активностима ревизије од стране министарстава за 2018. годину.

Успостављање функције ИР је тестирано кроз 10 питања.<sup>93</sup> Правилником о ИР је прописано да су министарства у обавези да успоставе посебну функционалну независну организациону јединицу за интерну ревизију. Јединица за интерну ревизију не може имати мање од три интерна ревизора од којих је један руководиоца јединице за интерну ревизију. Број интерних ревизора одређује КЈС интерним општим актом, на основу процене ризика, обима и сложености пословних процеса, обима средстава којима располаже и броја запослених.

На основу анализе добијених података формирана је скала за бодовање на следећи начин.

Табела број 20: Скала за бодовање за Критеријум 3

Кадровска попуњеност јединице интерне ревизије	Опис	Бодови
3 и више запослених	Попуњена сва систематизована радна места за интерне ревизоре	0
3 и више запослених	Нису попуњена сва систематизована радна места за интерне ревизоре	1
2 запослена	Два запослена интерна ревизора	2
1 запослен	Један запослен интерни ревизор	3
ниједан запослен	Ниједан запослен интерни ревизор	4

<sup>93</sup>Питања из Годишњег извештаја о обављеним ревизијама и активностима ИР за 2018. годину





Бодовање и рангирање министарстава по овом критеријуму извршили смо на следећи начин.

Табела број 21: Бодовање и рангирање министарстава по Критеријуму 3

Р.б	Министарства	Систематизована радна места у Јединици ИР	Кадровска попуњеност радних места у Јединици ИР	Бодовање	Закључак
1	МКИ	4	4	0	7 министарстава имају 3 и више запослених у јединици ИР, од чега 4 министарства имају попуњена сва систематизована радна места за интерне ревизоре
2	МДУЛС	3	3	0	
3	МУП	10	10	0	
4	МПНТР	3	3	0	
5	МФ	5	4	1	
6	МО	5	4	1	
7	МП	5	4	1	
8	МЕИ	3	1	3	8 министарстава има једног или два запослена интерна ревизора
9	МРЕ	3	1	3	
10	МТТГ	4	2	2	
11	МЗ	3	2	2	
12	МПШВ	3	2	2	
13	МПР	3	1	3	
14	МРЗБСП	3	2	2	
15	МГСИ	3	2	2	3 министарства немају ниједног запосленог у интерној ревизији
16	МОС	/	/	4	
17	МЗЖС	/	/	4	
18	МСП	/	/	4	

Анализом је утврђено да три министарства немају ниједног запосленог на пословима интерне ревизије, па су иста бодована са највише бодова. Што се тиче осталих министарстава, осам њих има делимичну попуњеност јединице за ИР са једним до два запослена интерна ревизора, док седам министарстава има успостављену јединицу са три и више запослених интерних ревизора.

Овде треба нагласити да од седам министарстава која имају успостављену јединицу интерне ревизије са три и више запослених интерних ревизора, само четири министарства имају у потпуности кадровски попуњену јединицу за ИР (сва систематизована радна места у јединици ИР су била и попуњена у 2018. години), па се може закључити да једино она имају успостављену јединицу ИР како је и прописано.

За даљу анализу приликом избора субјеката у фокус су стављена министарства која нису успоставила ИР или су то учинила делимично.

➤ **Критеријум 4: Учешће неспроведених препорука министарства у односу на укупно дате препоруке интерне ревизије, како би сагледали допринос интерне ревизије унапређењу пословања у министарствима**

Код Критеријума 4. анализирали смо број датих препорука интерне ревизије, као и број спроведених/неспроведених препорука од стране министарстава. Подаци су добијени од ЦЈХ, а наведени су у достављеним годишњим извештајима о обављеним ревизијама и активностима ревизије од стране министарстава за 2018. годину. Циљ анализе било је сагледавање примене датих препорука интерне ревизије од стране руководства министарства, као и да ли исте доприносе бољем пословању у министарствима.

На основу анализе добијених података формирана је скала за бодовање за Критеријум 4. на следећи начин.



Табела број 22: Скала за бодовање за Критеријум 4

Учешће неспроведених препорука министарства у укупно датим препорукама ИП	Опис	Бодови
0%	У потпуности спроведене препоруке интерне ревизије	0
1-25%	Мањи број неспроведених препорука од стране министарства	1
26-50%	Значајан број неспроведених препорука од стране министарства	2
51-75%	Велики број неспроведених препорука од стране министарства	3
76-100%	Највећи број неспроведених препорука од стране министарства	4

Бодовање и рангирање министарстава по овом критеријуму извршили смо на следећи начин.

Табела број 23: Бодовање и рангирање министарстава по Критеријуму 4

Р.б	Министарства	Број датих препорука	Број спроведених препорука	Број неспроведених препорука	Процент неспроведених препорука у 2018. години	Бодовање	Закључак
1	МДУЛС	11	11	0	0%	0	4 министарства су у потпуности спровела дате препоруке ИП
2	МЕИ	2	2	0	0%	0	
3	МО	31	31	0	0%	0	
4	МРЗБСП	0	0	0	0%	0	
5	МУП	112	104	8	7%	1	4 министарства су спровела већи број датих препорука од стране ИП
6	МПР	12	10	2	17%	1	
7	МФ	15	12	3	20%	1	
8	МПШВ	27	21	6	22%	1	
9	МП	128	78	49	38%	2	3 министарства су имала одређен број неспроведених препорука ИП
10	МТТТ	10	6	4	40%	2	
11	МКИ	107	61	46	43%	2	
12	МРЕ	13	6	7	54%	3	4 министарства није спровело значајан број датих препорука ИП
13	МПНТР	140	46	94	67%	3	
14	МГСИ	9	0	9	100%	4	
15	МЗ	50	0	50	100%	4	
16	МЗЖС	X	X	X	X	X	3 министарства нису имала запослене интерне ревизоре у 2018. години, и нису обављали интерне ревизије у овој години, па су иста искључена из ове анализе.
17	МОС	X	X	X	X	X	
18	МСП	X	X	X	X	X	

Анализом је утврђено да у 2018. години четири министарства нису спровела значајан број датих препорука интерне ревизије, па су из тог разлога стављена у фокус за даљу анализу избора субјеката ревизије.

➤ **Критеријум 5: Неправилности у успостављању система ФУК и ИП у министарствима, које је ДРИ утврдила у ревизијама финансијских извештаја и правилности пословања у претходним годинама, ради сагледавања идентификованих недостатака у интерним контролама министарства**

Код Критеријума 5. анализирали смо идентификоване недостатке у систему ФУК и ИП у министарствима које је утврдила ДРИ у ревизији финансијских извештаја и правилности пословања министарстава у периоду 2016-2018. година.

Циљ анализе је био сагледавање утврђених недостатака у систему интерних контрола министарстава које су презентоване у претходним извештајима о ревизији, ради сагледавања тадашњих слабости у систему интерних контрола и оствареног напретка до овог тренутка.

У периоду 2016-2018. године ДРИ је извршила ревизије финансијских извештаја и правилности пословања за 16 министарстава. У извештајима о ревизији утврђени су проблеми и недостаци у успостављању система интерне финансијске контроле у одређеном броју министарстава.



На основу анализе података, формирана је скала за бодовање за Критеријум 5. на следећи начин.

Табела број 24: Скала за бодовање за Критеријум 5

Скала за бодовање	
Опис	Бодови
У ревизорским извештајима нису утврђене неправилности у вези са успостављањем система ФУК и ИР	0
У ревизорским извештајима утврђени су недостаци у успостављању система ФУК или функције ИР	1
У ревизорским извештајима утврђени су недостаци у успостављању система ФУК и функције ИР	2

Бодовање и рангирање министарстава по овом критеријуму извршили смо на следећи начин.

Табела број 25: Бодовање и рангирање министарстава по Критеријуму 5

Р.б.	Министарства	Година на коју се односи ревизија	Мишљење		Неправилности		Бодовање	Закључак
			Финансијски извештаји	Правилност пословања	ФУК	ИР		
1	МКИ	2016.	позитивно	позитивно	✓		1	Код 6 министарстава су утврђене неправилности у систему ФУК и ИР у периоду 2016-2018. године
2	МПР	2016.	позитивно	са резервом	✓		1	
3	МРЗБСП	2016.	позитивно	са резервом	✓		1	
4	МУП	2018.	са резервом	/	✓		1	
5	МПНТР	2018.	са резервом	/	✓		1	
6	МОС	2018.	са резервом	са резервом	✓	✓	2	
7	МФ	2016.	позитивно	позитивно			0	За 6 министарстава нису утврђене неправилности у систему ФУК и ИР
8	МТТТ	2016.	позитивно	позитивно			0	
9	МФ	2017.	позитивно	позитивно			0	
10	МДУЛС	2017.	позитивно	позитивно			0	
11	МО	2018.	са резервом	/			0	
12	МДУЛС	2018.	/	позитивно			0	
13	МПНТР	2017.	ревизија правилности пословања		X	X	X	Код ревизије 4 министарства, систем ФУК и ИР нису били предмет ревизије, па су искључена из ове анализе*
14	МГСИ	2018.	ревизија правилности пословања		X	X	X	
15	МТТТ	2018.	ревизија правилности пословања		X	X	X	
16	МРЕ	2018.	ревизија правилности пословања		X	X	X	

Напомена:\* Код спровођења ревизије правилности пословања се не издаје ревизорско мишљење

У 2016. и 2018. години од укупног броја ревидираних министарстава, по три<sup>94</sup> министарства су имала неправилности у успостављању система ФУК, док једно министарство није успоставило ИР. Утврђене неправилности се углавном односе на: непостојање и непотпуност интерних аката и процедура, неусаглашеност интерних аката са актима више правне снаге, непостојање потпуних контролних активности над документацијом и недоношење стратегије управљања ризицима и регистра ризика.

### **Коначно рангирање министарстава по основу утврђених критеријума, у циљу избора субјеката ревизије**

На основу свих горе наведених критеријума, извршили смо сумирање утврђених бодова по министарствима и сачинили ранг листу министарстава на следећи начин:

<sup>94</sup> Министарство културе и информисања, Министарство привреде и Министарство за рад, запошљавање, борачка и социјална питања у 2016. години и Министарство унутрашњих послова, Министарство просвете, науке и технолошког развоја, Министарство омладине и спорта



Табела број 26: Бодовање и рангирање министарстава по утврђеним критеријумима

Р.б	Министарства	Бодови по утврђеним критеријумима					Укупно
		I	II	III	IV	V	
		Извршење буџета	Слабости у успостављању ФУК	Слабости у успостављању ИР	Процент неспроведених препорука ИР	Неправилности у систему ФУК и ИР које је ДРИ утврдила у ранијим ревизијама	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	МГСИ	2	0	2	4	/	8
2	МПНТР	1	2	0	3	1	7
3	МОС	0	1	4	X	2	7
4	МСП	0	2	4	X	/	6
5	МЗ	0	0	2	4	/	6
6	МЗЖС	0	2	4	X	/	6
7	МПР	1	0	3	1	1	6
8	МРЕ	0	0	3	3	/	6
9	МРЗБСП	2	1	2	0	1	6
10	МУП	2	2	0	1	1	6
11	МФ (Сектор ЦЈХ)	3	1	1	1	0	6
12	МПШВ	0	2	2	1	/	5
13	МП	0	2	1	2	/	5
14	МКИ	0	1	0	2	1	4
15	МТТГ	0	0	2	2	/	4
16	МЕИ	0	0	3	0	/	3
17	МО	2	0	1	0	0	3
18	МДУЛС	0	0	0	0	0	0

За субјекте ревизије одабрали смо прва три рангирана министарства (МГСИ, МПНТР и МОС) која су остварила највише бодова по основу утврђених критеријума. Такође за субјекта ревизије смо одабрали и МФ и то због ЦЈХ која је организована у оквиру овог министарства, а која има надлежност обављања послова хармонизације и координације система ФУК и ИР код корисника јавних средстава.

Субјекти ревизије су:

- 1) Министарство грађевинарства, саобраћаја и инфраструктуре.....8 бодова
- 2) Министарство просвете, науке и технолошког развоја.....7 бодова
- 3) Министарство омладине и спорта.....7 бодова
- 4) Министарство финансија – Централна јединица за хармонизацију.....6 бодова



## 2. Прилог 2 – Преглед интерних аката, политика, процедура, упутстава и правила која министарства примењују у свом раду

У овом прилогу дајемо преглед интерних аката, усвојених политика, процедура, оперативних упутстава која одабрана министарства примењују у свом раду.

### МГСИ

1.	Правилник о рачуноводственом и финансијско-маретијалном пословању
2.	Директива о достављању аката на потпис овлашћеном лицу
3.	Директива о поступку одобравања службених путовања у иностранство
4.	Директива о поступку одобравања службених путовања у земљи
5.	Директива о одобравању и употреби средстава репрезентације
6.	Директива о поступању службе задужене за буџет и финансије
7.	Директива о поступку и контроли плаћања преузетих финансијско материјалних обавеза
8.	Директива о праву на коришћење и трошковима за мобилне телефоне
9.	Директива о поступању запослених и других радно ангажованих лица у МГСИ у циљу заштите од безбедносних ризика у информационо-комуникационом систему
10.	Директива о заштити информација о пословним процесима
11.	Директива о процедури превођења
12.	Директива државних службеника у вези комуникација средствима јавног информисања
13.	Директива о поступку унутрашњег узбуђивања у МГСИ
14.	Директива о распореду и коришћењу радног времена, коришћењу годишњег одмора и плаћеног и неплаћеног одсуства
15.	Директива у циљу спречавања сукоба интереса
16.	Директива о правилима облачења
17.	Директива о заштити информација о пословним процесима
18.	Решење о одређивању одговорног лица за спровођење плана за спречавање корупције у јавним набавкама
19.	Одлука о одређивању одговорног лица-ментора за праћење и реализацију свих активности на пројектима у министарству
20.	Инструкција за поступање у реализацији послова државне управе из надлежности министарства
21.	Инструкција за припрему материјала за седнице Владе
22.	Инструкција о организовању послова и начину рада у министарству док траје ванредно стање
23.	Интерни план за спречавање корупције у јавним набавкама
24.	Интерна процедура о пријему, разврставању, експедовању поште и архивирању предмета
25.	Интерна процедура о коришћењу службених возила
26.	Интерна процедура којом се ближе уређује поступак јавне набавке у министарству
27.	Интерна процедура којом се ближе уређује припрема, реализација и контрола реализације пројеката у министарству
28.	Интерна процедура о задужењу и раздужењу основних средстава и поступању запослених са задуженим средствима
29.	Интерна процедура за обраду документације за обрачун и исплату плата и накнаду трошкова превоза запослених, изабраних и постављених лица
30.	Обавештење о обавези накнади штете министарству, проузроковане пропустима у раду државних службеника
31.	Решење о одређивању одговорног лица за спровођење плана за спречавање корупције у јавним набавкама
32.	Одлука о одређивању одговорног лица-ментора за праћење и реализацију свих активности на пројектима у министарству
33.	Одлука о одређивању лица за заштиту података о личности
34.	Акт о безбедности информационо-комуникационих система



## МПНТР

1.	Процедура за предлагање приоритетних области финансирања за наредне три године и извештавање о учинку програма/пројекта – годишње
2.	Процедура за израду финансијског плана МПНТР за планирање потрошње буџетских средстава за текућу годину
3.	Процедура за измену и допуну финансијског плана за текућу годину
4.	Процедура за припрему предлога буџета МПНТР за наредну годину са пројекцијама за другу и трећу годину и извештавање о учинку програма/пројекта–полугодишње
5.	Процедура за промену апропријација и квота за обезбеђивање средстава кроз/из текуће буџетске резерве
6.	Захтеви за плаћање по основу правоснажних и извршних судских пресуда
7.	Захтеви за исплату отпремнине услед одласка у пензију запослених у основним и средњим школама
8.	Захтеви за исплату надокнаде/отпремнине запосленима за чијим радом је престала потреба у основним и средњим школама
9.	Утврђивање планске квоте за исплату зарада и накнада зарада запослених у основним и средњим школама на месечном нивоу
10.	Стручна обрада предмета, представки и давање мишљења
11.	Провера утврђеног права на финансирање у основним и средњим школама
12.	Провера података непосредним увидом у релевантну документацију школе
13.	Провера и верификација обрачуна зарада и накнада зарада запослених у основним и средњим школама
14.	Праћење ангажовања запослених у установама образовања и васпитања
15.	Плаћање рачуна/предрачуна и других обавеза у области просвете
16.	Плаћање рачуна/предрачуна и других обавеза у области науке и технолошког развоја

## МОС

1.	Правилник о интерним контролама и интерним контролним поступцима у МОС
2.	Правилник о рачуноводству и рачуноводственим политикама
3.	Правилник о ближем уређивању поступка јавне набавке у Министарству омладине и спорта
4.	Правилник о примању поклона у Министарству омладине и спорта
5.	Директива о начину коришћења службених мобилних телефона, средстава репрезентације и службених моторних возила у МОС
6.	Директива о начину остваривања права на накнаду трошкова превоза за долазак и одлазак са рада
7.	Инструкција о протоку документације и начину њене обраде у Министарству омладине и спорта
8.	Упутство о обављању прековременог рада у Министарству омладине и спорта
9.	Интерна процедура о начину вршења контроле реализације годишњих и посебних програма и поднетих завршних (коначних) извештаја о реализацији годишњих и посебних програма којима се остварује општи интерес у области спорта и начину вршења анализе након завршетка реализације годишњих и посебних програма којима се остварује општи интерес у области спорта



### 3. Прилог 3 - Неусаглашеност Годишњих планова са Стратешким планом и одступања у спроведеним ревизијама МПНТР

У овом Прилогу, приказујемо неусаглашеност Годишњих планова МПНТР за 2018. и 2019. годину са Стратешким планом за период 2017-2019. година (Табела број 27) и одступања у спроведеним ревизијама у односу на Годишње планове ревизије (Табела број 28).

Табела број 27: Усклађеност Годишњих планова са Стратешким планом

Р. бр	Годишњи план	Стратешки план
<b>2018. година</b>		
1.	<b>Ревизије система прихода и расхода, плата и других примања запослених и система јавних набавки</b>	✓ (за 2018. годину)
	Средња пољопривредно прехрамбена школа, Сомбор	
	Пољопривредна школа „Радош Јовановић Сеља“, Прокупље	
	Пољопривредна школа, Бачка Топола	
	Млекарска школа са домом ученика „Обрен Пејић“, Пирот	
2.	<b>Ревизија система ФУК у Одељењу за програмирање и праћење пројеката претприступних фондова ЕУ</b>	✓ (за 2017. годину)
3.	<b>Ревизија пословања установе Студентско одмаралиште „Београд“</b>	✓ (за 2017. годину)
4.	<b>Сачињавање и уручење коначног Извештаја о спроведеној ванредној интерној ревизији Београдске пословне школе - Високе школе струковних студија</b>	X (ревизија није планирана стратешким планом)
5.	X (ревизија није планирана годишњим планом)	Ревизија поступка реализације две инвестиције из буџетских средстава из Програма инвестиција МПНТР за 2017. годину, или средстава европских претприступних фондова или међународних зајмова
6.	X (ревизија није планирана годишњим планом)	Ревизија система финансијског извештавања у МПНТР
<b>2019. година</b>		
1.	<b>Контролна ревизија спровођења датих препорука у десет установа ученичког стандарда</b>	X (ревизија није планирана стратешким планом)
	Дом ученика „Младост“ Алексинац	
	Дом ученика средњих школа Врање	
	Дом ученика средњих школа Лесковац	
	Дом ученика средњих школа „Срећко“ Ђуприја	
	Дом ученика средњих школа Прокупље	
	Дом ученика средњих школа Ниш	
	Дом ученика средњих школа Сомбор	
	Дом ученика средњих школа Сремска Митровица	
	Дом ученика средњих школа Вршац	
Дом ученика средњих школа „Никола Војводић“ Кикинда		
2.	<b>Ревизија Средње пољопривредне школе са домом ученика, Шабац</b>	✓ (за 2018. годину)
3.	<b>Интерна ревизија система буџетског извештавања у МПНТР</b>	✓ (за 2018. годину)
4.	<b>Ревизија система ФУК у Одељењу за програмирање и праћење пројеката претприступних фондова ЕУ</b>	✓ (за 2017. годину)
5.	<b>Ревизије система и финансијског пословања четири научне организације</b>	X (ревизија није планирана стратешким планом)
	Институт за повртарство д.о.о. Смедеревска Паланка	
	Институт за нуклеарне науке „Винча“, Београд	
	Институт за воћарство, Чачак	
Институт за општу и физичку хемију, Београд		
6.	<b>Уручење коначног извештаја ревизије Млекарске школе са домом ученика „Обрен Пејић“, Пирот</b>	X (ревизија није планирана стратешким планом)
7.	<b>Уручење коначног извештаја ревизије Дома ученика средњих школа „Јелица Миловановић“, Београд</b>	X (ревизија није планирана стратешким планом)
8.	X (ревизија није планирана годишњим планом)	Израда и достављање општих препорука за све средње стручне пољопривредне школе и школе са домом ученика, којима ће се отклонити или спречити слабости у функционисању система прихода и расхода, система плата и других примања и система јавних набавки;



9.	X (ревизија није планирана годишњим планом)	Спровођење поступка интерне ревизије система ФУК у 10 високошколских установа;
10.	X (ревизија није планирана годишњим планом)	Спровођење интерне ревизије поступка реализације две инвестиције из буџетских средстава из Програма инвестиција МПНТР за 2018. годину, или из средстава европских претприступних фондова или међународних зајмова;
11.	X (ревизија није планирана годишњим планом)	Спровођење поступка интерне ревизије система буџетског планирања у МПНТР

Табела број 28: Преглед спроведених ревизије у 2018. и 2019. години у односу на годишње планирање

Р. Бр	Годишњи план	Спроведене ревизије (Годишњи извештај)
<b>2018. година</b>		
1.	<b>Ревизије система прихода и расхода, плата и других примања запослених и система јавних набавки</b>	
	Средња пољопривредно прехрамбена школа, Сомбор	✓
	Пољопривредна школа „Радош Јовановић Сеља“, Прокупље	✓
	Пољопривредна школа, Бачка Топола	✓
	Млекарска школа са домом ученика „Обрен Пејић“, Пирот	✓
	Средња пољопривредна школа са домом ученика, Шабац	X
2.	<b>Ревизија система ФУК у Одељењу за програмирање и праћење пројеката претприступних фондова ЕУ</b>	X
3.	<b>Ревизија пословања установе Студентско одмаралиште „Београд“</b>	X
4.	<b>Сачињавање и уручење коначног Извештаја о спроведеној ванредној интерној ревизији Београдске пословне школе - Високе школе струковних студија</b>	✓
5.	X (ванредна ревизија)	Дом ученика средњих школа „Јелица Миловановић“, Београд
<b>2019. година</b>		
1.	<b>Контролна ревизија спровођења датих препорука у десет установа ученичког стандарда</b>	
	Дом ученика „Младост“ Алексинац	✓
	Дом ученика средњих школа Врање	X
	Дом ученика средњих школа Лесковац	X
	Дом ученика средњих школа „Срећко“ Ђуприја	✓
	Дом ученика средњих школа Прокупље	✓
	Дом ученика средњих школа Ниш	✓
	Дом ученика средњих школа Сомбор	✓
	Дом ученика средњих школа Сремска Митровица	X
	Дом ученика средњих школа Вршац	✓
Дом ученика средњих школа „Никола Војводић“ Кикинда	✓	
2.	<b>Ревизија Средње пољопривредне школе са домом ученика, Шабац</b>	✓
3.	<b>Интерна ревизија система буџетског извештавања у МПНТР</b>	X
4.	<b>Ревизија система ФУК у Одељењу за програмирање и праћење пројеката претприступних фондова ЕУ</b>	X
5.	<b>Ревизије система и финансијског пословања четири научне организације</b>	X
	Институт за повртарство д.о.о. Смедеревска Паланка	
	Институт за нуклеарне науке „Винча“, Београд	
	Институт за воћарство, Чачак	
	Институт за општу и физичку хемију, Београд	
6.	<b>Уручење коначног извештаја ревизије Млекарске школе са домом ученика „Обрен Пејић“, Пирот</b>	✓
7.	<b>Уручење коначног извештаја ревизије Дома ученика средњих школа „Јелица Миловановић“, Београд</b>	✓
8.	X (ванредна ревизија)	Средњошколски дом Нови Сад
9.	X (ванредна ревизија)	Дом ученика средњих школа у Чачку
10.	X (ванредна ревизија)	Академија Васпитачко-медицинских струковних студија у Крушевцу





## 4. Прилог 4 - Преглед објављених смерница/акта ЦЈХ

У овом прилогу приказујемо објављена методолошка упутства, смернице, модуле и друга акта које је ЦЈХ објавила до момента израде овог извештаја на интернет страници <https://www.mfin.gov.rs/grupa/e-learning/> како би пружила помоћ КЈС у успостављању система ФУК и ИР.

### **E learning: Финансијско управљање и контрола**

- Приручник за финансијско управљање и контролу
- Модул 1 - Увод у интерну контролу
- Модул 2 - Систем управљања ризицима
- Модул 3 - Управљачки контролни систем
- Приручник за финансијско управљање и контролу, Модул 1 - Увод у интерну контролу, Модул 2 - Систем управљања ризицима, Модул 3 - Управљачки контролни систем и Модул 4 - Спровођење финансијског управљања и контроле
- Смернице за управљање ризицима
- Модел Стратегије управљања ризицима
- Смернице о ФУК за мале кориснике јавних средстава
- Смернице за управљање неправилностима

### **E learning: Интерна ревизија**

- Интерна ревизија у јавном сектору Републике Србије
- Модул 1 - Увод у интерну ревизију
- Модул 2 - Увод у пословне процесе
- Модул 3 - Значај добре комуникације
- Модул 4 - Ревизија информационих система
- Алати за ревизију ИПА фондова Европске уније
- Модел за интерну оцену квалитета рада јединица за интерну ревизију
- Смернице за спровођење интерне ревизије међусекторских програма и пројеката - „хоризонтална ревизија“
- Смернице за успостављање заједничке јединице за интерну ревизију.

У делу интерне ревизије објављена су и два видео материјала: Извештавање и препоруке интерне ревизије и Укупни циљеви ревизорских извештаја.

### **E learning: Управљачка одговорност**

- Смернице о концепту управљачке одговорности
- Упитник
- Смернице о управљачкој одговорности